



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Introdução de um Sistema de Controlo de Gestão numa PME Familiar Portuguesa

Estudo de Caso da Orcopom SA

Joana Patrícia Sá da Cunha

Católica Porto Business School
Maio 2020



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Introdução de um Sistema de Controlo de Gestão numa PME Familiar Portuguesa

Estudo de Caso da Orcopom SA

Trabalho Final na modalidade de Relatório de Estágio
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre na especialização em Controlo de Gestão

por

Joana Patrícia Sá da Cunha

sob orientação do
Professor Doutor José Miguel Pereira dos Santos de Oliveira

Católica Porto Business School
Maio 2020

Agradecimentos

A concretização de mais uma etapa na minha vida pessoal e académica é marcada não só pelo meu esforço, mas também pelo apoio de várias pessoas que me acompanharam nos momentos bons e menos bons.

Ao meu orientador, o Professor José Miguel Oliveira, por todo o apoio e conhecimento transmitido. Por todas as palavras de incentivo e por me ajudar a superar as barreiras que surgiam no caminho.

À minha orientadora de estágio, a Dr.^a Dora Santos, por todo o apoio e ajuda incondicional no estágio e no presente trabalho, por contribuir à minha integração na empresa e, acima de tudo, pelos valores que me transmitiu, tanto como pessoa como profissional.

Ao Dr. Pedro Araújo pelo acompanhamento ao longo do período de estágio, pela disponibilização de todo o material que necessitei para a elaboração deste trabalho e por todo o conhecimento que me transferiu.

A todos os colaboradores da Orcopom SA pelo carinho e pela ajuda na minha integração na empresa.

Um agradecimento especial aos meus pais e ao meu irmão pelas palavras de incentivo e apoio incondicional em todo este percurso. Sem eles, não seria possível.

A todos, o meu sincero agradecimento!

Resumo

O presente relatório de estágio dá conta do percurso realizado na empresa Orcopom SA, entre 16 de setembro de 2019 e 28 de fevereiro de 2020. Esta empresa é uma PME portuguesa do setor do comércio de vestuário de proteção que solicitou ajuda na implementação de um sistema de controlo de gestão.

Este relatório aborda a realidade encontrada, os passos dados na conceptualização e tentativa de implementação do sistema e as dificuldades sentidas na condução do projeto. Este termina com recomendações à empresa quanto às ações necessárias para concretizar os seus propósitos. Assim sendo, o norte deste relatório prende-se com a resposta à seguinte questão de investigação: Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?

Este relatório tem a natureza de um estudo de caso com recurso à análise de fontes primárias, à observação direta e à realização de entrevistas semiestruturadas a funcionários e outros *stakeholders*.

Os resultados obtidos demonstram que as dificuldades sentidas na conceção e implementação do sistema de controlo de gestão na Orcopom são: (i) a falta de informação sobre os recursos disponíveis, incluindo o ERP; (ii) o dinamismo do setor e a incerteza do negócio; (iii) a falha na clarificação da estratégia; (iv) a indisciplina da gestão; (v) a falta de bases do ambiente de controlo interno; (vi) a falha na definição das tarefas; e (vii) a falta de partilha de informações.

A proposta de melhoria revela interesse para os gestores, auxiliando a orientação dos comportamentos, o cumprimento dos objetivos, a avaliação do desempenho e, principalmente, o apoio à tomada de decisão informada.

Palavras-chave: Pequenas e médias empresas | Estrutura familiar | Sistema de controlo de gestão

Abstract

This internship report concerns the journey taken place at the enterprise Orcopom SA, between 16 September 2019 and 28 February 2020. This enterprise is a Portuguese SME in the protective clothing trade sector that requested help in implementing a management control system.

The present report addresses the reality found, the steps taken in developing and implementing a control system as well as the difficulties encountered. This report ends with recommendations for the enterprise together with the necessary actions in order to achieve its purposes. Therefore, the investigation was based on the main question: What are the difficulties in the implementation of a management control system in a SME like Orcopom?

The nature of this report is a study case using primary source analysis, direct observation and semi-structured interviews with employees and other stakeholders.

The results of the investigation demonstrate that the struggles observed in elaborating and implementing a management control system in a SME are (i) the lack of information regarding the available resources, including ERP; (ii) the dynamism of the sector and the uncertainty of the business; (iii) the strategy miscommunication; (iv) the indiscipline of management; (v) the lack of internal control environment foundations; (vi) the lack of task definition; (vii) the lack of information sharing.

The present study proposes an improvement suitable for management structures which guides the employee's behavior, their motivation to achieve their goals and, mainly that supports an informed and aware decision making.

Keywords: Small and medium-sized enterprises | Familiar structure | Management control system

Índice

Agradecimentos	v
Resumo	vii
Abstract.....	ix
Índice.....	xi
Índice de Figuras.....	xiv
Índice de Gráficos.....	xiv
Índice de Tabelas.....	xv
Glossário.....	xvii
Introdução	19
Revisão de Literatura	23
1. Pequenas e médias empresas	24
1.1 O conceito de pequenas e médias empresas	24
1.2 Empresas familiares.....	25
2. Os sistemas de controlo de gestão.....	26
2.1 Os pacotes de controlo	28
2.2 O execution premium.....	30
3. Ferramentas dos sistemas de controlo de gestão	34
3.1 O orçamento como ferramenta de controlo de gestão.....	34
3.2 Indicadores-chave de desempenho	36
3.3 Rituais de gestão: as reuniões mensais	39
4. Fatores que influenciam a introdução de sistemas de controlo de gestão formais.....	41
5. A necessidade de introdução de sistemas de controlo de gestão numa PME	43
6. Enterprise resource planning.....	44
7. O controlo interno.....	45
8. A reengenharia de processos	47
9. Síntese.....	48
Questão de Investigação.....	49
1. A escolha da questão de investigação	49
Metodologia.....	51
1. Método de investigação	51
2. Método de recolha de dados.....	54
3. Limitações da investigação.....	56

Análise do Caso.....	57
1. A empresa Orcopom	57
2. A estrutura organizacional.....	61
3. Principais concorrentes	63
4. O período de estágio	65
5. O controlo de gestão da empresa	69
5.1 Os objetivos da empresa	69
5.2 As ferramentas de controlo de gestão atuais	70
5.3 As rotinas de controlo atuais.....	71
5.4 As tentativas de implementação do controlo de gestão e as dificuldades sentidas	73
6. Síntese.....	74
 Discussão de Resultados	 75
 Proposta de Melhoria.....	 83
 Conclusão	 93
 Fontes e Referências	 97
1. Fontes.....	97
2.Referências bibliográficas	98
 Anexos.....	 107
Anexo I – Organograma completo da Orcopom SA, em 28 de fevereiro de 2020	107
Anexo II – Template da ficha informativa.....	108
Anexo III - Proposta de KPI.....	109
 Apêndices.....	 112
Apêndice I – Entrevista Inicial ao diretor geral da Orcopom SA, Dr. Pedro Araújo	112
Apêndice II – Entrevista à Diretora Operacional da Orcopom SA, Dr. ^a Dora Santos.....	124
Apêndice III – Entrevista ao técnico oficial de contas da Orcopom SA, Dr. José Luís.....	127

Índice de Figuras

Figura 1 – Caraterísticas das micro, pequenas e médias empresas.....	24
Figura 2 - Pacote de sistemas de controlo de gestão.....	29
Figura 3 - Modelo <i>execution premium</i>	33
Figura 4 - Organigrama resumido dos departamentos da Orcopom..	61
Figura 5 - Logotipos dos quatro principais concorrentes da Orcopom.....	63
Figura 6 - Plano mensal para a extração de informação.	89
Figura 7 - Plano anual para orientação das ações de gestão.....	91

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Evolução do volume de vendas da Orcopom, no período 2015-2018..	59
--	----

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Dados financeiros da empresa Orcopom, nos anos 2017 e 2018. ..	58
Tabela 2 - Dados financeiros das empresas Sintimex, HR Protecção SA, Unifardas, M&M Protek e Orcopom, no ano de 2018.	64
Tabela 3 - Citações da entrevista realizada ao diretor geral da Orcopom que identificam os fatores que influenciam a adoção do controlo de gestão.	77
Tabela 4 – Tabela síntese.	96

Glossário

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

ERP – *Enterprise Resource Planning*

KPI – *Key Performance Indicators*

Orcopom – Orcopom SA

PME – Pequenas e Médias Empresas

Introdução

O presente relatório final de estágio visa dar conta do trabalho realizado na empresa Orcopom SA (doravante “Orcopom”), no período de 16 de setembro de 2019 até 28 de fevereiro de 2020.

Respondendo ao repto lançado pela Orcopom à Universidade Católica do Porto que consistia na inserção de um mestrando, tendo em vista a necessidade identificada de conceptualizar e implementar um sistema de controlo de gestão, este relatório aborda o trabalho desenvolvido, tendo em conta este objetivo. Adicionalmente, inclui os obstáculos encontrados, bem como as conclusões e recomendações futuras, uma vez que o trabalho se encontra iniciado, mas não terminado.

As empresas, ao longo do seu ciclo de vida, vão sentindo a necessidade de incutir determinadas mudanças internas, incluir ou retirar ferramentas ou alterar métodos de trabalho. A necessidade de melhorar o desempenho a longo prazo incentiva as pequenas e médias empresas a explorarem o controlo de gestão, sendo esta uma realidade crescente no mundo empresarial.

O objetivo do estágio definido pela empresa consistia na “reengenharia de processos e implementação do controlo de gestão”. No entanto, nos primeiros dias de estágio, facilmente se constatarem dificuldades para cumprir com o tema inicialmente definido. A empresa não apresentava as bases necessárias à reengenharia dos processos, uma vez que essas mesmas bases não estavam totalmente desenvolvidas para sofrer uma revisão. Por outras palavras, só se pode falar em reengenharia de processos se já existirem processos definidos e esse critério não se verificou.

Procurando transformar esta dificuldade numa oportunidade, foi contraposto à gestão da Orcopom um trabalho de análise dos processos de negócio e das demais bases necessárias para a construção de um sistema de controlo de gestão. Esta proposta foi aceite pelo diretor geral e pela diretora operacional da empresa.

Adicionalmente, a realidade da Orcopom veio a demonstrar algum alheamento, por parte da sua gestão, relativamente à disciplina de gestão necessária à implementação dos processos, das ferramentas e de rituais de gestão indispensáveis. Porém, o trabalho realizado permitiu concretizar uma sugestão de caminho a realizar à luz do sistema *execution premium* (Kaplan & Norton, 2008).

Apesar de o controlo de gestão ser um tema cada vez mais discutido no seio empresarial, é ainda relativamente escassa a informação sobre a emergência dos sistemas de controlo de gestão em PME portuguesas (López & Hiebl, 2015), mais concretamente, a informação sobre as barreiras – e formas possíveis de as ultrapassar – mais comuns à introdução do controlo de gestão no contexto das PME portuguesas.

Tendo em consideração o anteriormente exposto, a **questão de investigação** que melhor resume o trabalho efetuado é a seguinte: “Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?”. A empresa Orcopom foi utilizada como **estudo de caso** na investigação.

A Orcopom é uma PME portuguesa com 14 anos de presença no mercado, mas ainda frágil na concretização e sofisticação do seu sistema de controlo. Deste modo, no decorrer do estágio, foi possível observar o dia a dia da empresa, as dificuldades sentidas pela gestão e sugerir uma possível sistematização dos passos a dar, tendo em vista a concretização de um sistema

de controlo de gestão adequado. Para além disso, foi possível apurar as dificuldades e barreiras emergentes na sua elaboração e introdução.

O presente relatório é composto por sete capítulos. O **primeiro capítulo** é dedicado à revisão de literatura, fornecendo um enquadramento teórico sobre os principais conceitos abordados, como as características das PME e da estrutura familiar das empresas, o controlo de gestão, mais concretamente os sistemas integrados de gestão e as ferramentas auxiliares, o ambiente de controlo interno e a vertente da reengenharia de processos. No **segundo e terceiro capítulos** são abordados a questão de investigação e o método utilizado na investigação, respetivamente. Inicia-se a análise do caso da Orcopom no **quarto capítulo**, abordando as suas características estruturais e a realidade do controlo de gestão nesta empresa. O **quinto capítulo** contrapõe as conclusões retiradas da revisão da literatura com a análise do caso, apontando caminhos de resposta à questão de investigação. O **penúltimo capítulo** apresenta propostas de melhoria para colmatar as principais lacunas identificadas no ambiente de controlo da Orcopom. Por fim, o **sétimo capítulo** finaliza este relatório com as principais conclusões da investigação, as suas limitações e as propostas de investigação futura.

Capítulo 1

Revisão de Literatura

A seleção de sistemas de controlo de gestão adaptados às características das empresas constituiu campo de debate no meio académico e está, cada vez mais, no centro de preocupação das mesmas (Carenys, 2012). Porém, a adaptação deste debate às características próprias das pequenas e médias empresas (doravante “PME”) tem merecido menor atenção, sendo igualmente verdade no que concerne às PME portuguesas, exceção feita aos estudos de Aspinwall, Sampaio e Sousa (2005), Antunes et al. (2018) e Couto e Marques (2017).

Tal como acontece nas grandes empresas, a necessidade de se adaptarem e melhorarem o desempenho incentiva as PME a realizarem mudanças nos sistemas de controlo de gestão. Porém, estas mudanças poderão ser limitadas pela falta de recursos típicos destas empresas (Benjaoran, 2009; Hudson et al., 2001; Laitinen, 2011).

Esta revisão de literatura coloca a sua tónica predominante nas diferentes interpretações possíveis do que é um sistema de controlo de gestão. O subcapítulo 2 dá conta dos sistemas que se considera mais viáveis para uma empresa como a Orcopom. O subcapítulo 3 trata do conjunto de ferramentas e boas práticas de gestão que se revelam, especialmente, importantes na preparação deste trabalho, na medida em que alicerçaram um pensamento mais ordenado sobre a forma como essas ferramentas e práticas deveriam ser utilizadas na empresa objeto de estudo.

1. Pequenas e médias empresas familiares

1.1 O conceito de pequenas e médias empresas

Segundo o Artigo 2º da Comissão Europeia de 2009, a definição de PME tem em consideração três critérios: o número de trabalhadores efetivos, o volume de negócios anual e o balanço total anual (European Commission, 2009). Assim, segundo esse documento, uma PME é uma empresa que emprega menos de 250 pessoas, apresenta um volume de negócios anual que não excede os 50 milhões de euros ou cujo total do balanço (soma dos ativos líquidos que equivale à soma do capital próprio e passivo) não seja superior a 43 milhões de euros.

Sintetizando e especificando a designação de PME (European Commission, 2009):

Categoria da empresa	Efetivos: unidade de trabalho ano (UTA)	Volume de negócios anual	OU	Balanço total anual
Médias empresas	< 250	≤ 50 milhões de euros	OU	≤ 43 milhões de euros
Pequenas empresas	< 50	≤ 10 milhões de euros	OU	≤ 10 milhões de euros
Microempresas	< 10	≤ 2 milhões de euros	OU	≤ 2 milhões de euros

Figura 1 – Caraterísticas das micro, pequenas e médias empresas.

Fonte: Site oficial da Comissão Europeia, 2009.

Segundo a base de dados Pordata, as PME representavam, aproximadamente, 99% do total de empresas portuguesas, em fevereiro de 2019. Dessa percentagem, 96% correspondem a microempresas (Pordata, 2019).

1.2 Empresas familiares

De acordo com a Associação Empresas Familiares de Portugal, estima-se que as empresas familiares portuguesas correspondiam a 70% de todas as empresas ativas, em 2015 (Associação Empresas Familiares, 2015).

Considera-se como empresa familiar toda a empresa em que a família está encarregue de nomear a gestão e os membros dessa família são trabalhadores efetivos da mesma (Marques & Couto, 2017). Geralmente, os membros da família participam na sua propriedade e, também, na sua direção e/ou administração. Assim, de acordo com a teoria da agência, o conflito clássico entre diretores e gestores encontra-se mitigado, uma vez que os diretores ou acionistas e os gestores, destas empresas, partilham laços de parentesco e/ou geralmente são as mesmas pessoas (Fama, 1980). Na visão de Neubauer et al. (2012), esta coincidência entre o papel de proprietários e gestores diminui a necessidade de implementar mecanismos de controlo de agência (Neubauer et al., 2012).

As empresas de cariz familiar têm, geralmente, uma estrutura de comando mais centralizada, fruto da característica de controlo pelos membros da mesma família que pertencem ao topo da hierarquia. Zahra et al. (2004) argumentam que a estrutura centralizada coloca a tomada de decisão nas mãos da gestão familiar e “pode sufocar o empreendedorismo, induzindo rigidez na estrutura da empresa familiar” (Zahra et al., 2004, p.366).

2. Os sistemas de controlo de gestão

“Controlo de gestão é uma função crítica nas organizações. As falhas do controlo de gestão podem levar a grandes perdas financeiras, danos na sua reputação e, possivelmente, até o insucesso da organização” (Merchant & Stede, 2007, p.3).

O conceito de controlo de gestão é um macro conceito que permite a coexistência de visões alternativas. Alguns autores privilegiam o conceito de controlo de gestão como o desenho e introdução de sistemas de gestão utilizados para planeamento e controlo do desempenho de uma empresa (Macintosh & Quattrone, 2010). Para outros autores, a tónica do controlo de gestão é a capacidade de influenciar comportamentos e ações, de forma a assegurar a execução da estratégia definida (Merchant & Stede, 2007; Simons, 1995).

Qualquer que seja a visão adotada, tem-se, unanimemente, considerado na literatura que o sucesso das organizações passa pela implementação de sistemas de controlo de gestão adequados e racionais (Jordan et al., 2011).

No domínio das empresas, os sistemas de controlo de gestão são, também e cada vez mais, considerados como uma componente crucial da gestão, dado que são utilizados para motivar, monitorizar, medir e sinalizar negativamente os comportamentos e ações de todos os trabalhadores de uma empresa, incluindo gestores, e coordenar as ações destes com outros recursos organizacionais (Macintosh & Quattrone, 2010). Estes sistemas de controlo devem ser entendidos como o fator chave de desenvolvimento de uma empresa, uma vez que influencia comportamentos, no sentido da implementação e execução da estratégia. Deste modo, deverá envolver todos os

membros, com vista à melhoria do desempenho individual e de toda a empresa (Jordan et al., 2011).

Simons (1995) descreve os sistemas de controlo de gestão como sendo rotinas formalizadas, baseadas em informações de qualidade e procedimentos que os gestores utilizam para manter ou alterar padrões nas atividades de uma empresa (Simons, 1995).

Um dos principais constituintes dos sistemas de controlo de gestão é a contabilidade de gestão, na medida em que se constitui com uma fonte de informação de fundamental importância (Chenhall, 2003).

A contabilidade de gestão desempenha, nas organizações, o importante papel de classificar, compilar e reportar informação económica e financeira disponível, segundo certos critérios, de modo a medir o desempenho e apoiar a tomada de decisão. Portanto, a contabilidade de gestão tem como principal objetivo munir os gestores de informação essencial e de qualidade para realizar uma gestão mais ajustada às necessidades da empresa (Burns et al., 2013).

A visão predominante na literatura é a de que os sistemas de controlo, nas organizações, consistem num conjunto de diferentes formas de controlo que interagem entre si de forma sistémica (Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980; Simons, 1995). Os *package of control*¹ definidos por Malmi e Brown (2008) e o *execution premium* definido por Kaplan e Norton (2008), são dois exemplos de sistemas holísticos de controlo de gestão.

¹ *Package of control* que se traduz para português por aproximação imperfeita como “pacotes de controlo”.

2.1 Os pacotes de controlo

Depois de definirem vários ângulos de abordagem dos sistemas de controlo de gestão, Malmi e Brown (2008) exploraram uma abordagem própria, propondo a construção de sistemas de controlo de gestão como um conjunto articulado de diferentes ferramentas/sistemas de controlo.

O modelo definido por estes autores engloba cinco tipos de controlos que podem ser implementados consoante os diferentes motivos e ocasiões: controlos culturais, controlos de planeamento, controlos cibernéticos, controlos de remunerações e recompensas e controlos administrativos. Apesar destes cinco tipos serem executados de acordo com as suas próprias regras e lógica, é crucial que os mesmos possam ser entendidos como fazendo parte de um sistema de controlo de gestão.

As **cinco tipologias de controlo** caracterizadas por Malmi e Brown (2008) são as seguintes:

- **Controlos culturais:** definidos como normas sociais, valores e crenças que influenciam o comportamento dos indivíduos da empresa, englobando práticas coletivas de autorregulação. Podem ainda ser baseados nas crenças dos funcionários e nos valores definidos pela empresa.
- **Controlos de planeamento:** o planeamento estabelece os objetivos das diversas áreas funcionais da empresa, orientando o comportamento dos indivíduos, fornece os padrões de metas a serem atingidos e o nível de desempenho esperado. Para além disso, permite a coordenação das várias metas a alcançar das diversas áreas funcionais. Este deve ter por base a definição de objetivos e o alinhamento dos mesmos com toda a empresa. Para tal, é necessário desenhar um plano que englobe objetivos e ações, tanto para curto prazo como para horizontes temporais mais alargados.

- **Controlos cibernéticos:** segundo Green e Welsh (1988), este tipo de controlos apresenta quatro características: englobam medidas/indicadores que permitem a quantificação de acontecimentos, atividades ou sistemas relacionados, apresentam padrões de desempenho e metas a serem cumpridas, permitem dar feedback sobre os desvios e têm capacidade de alterar o comportamento dos sistemas e das atividades (Green & Welsh, 1988). Estes controlos devem assumir a forma de indicadores que possam ser quantificados. Este tipo de controlo engloba várias ferramentas essenciais à sua execução como o orçamento e os indicadores chave de desempenho (doravante “KPI”) sejam eles financeiros, não financeiros ou híbridos.

- **Controlos de recompensas:** esta tipologia de controlos pretende motivar os trabalhadores e aumentar o seu desempenho, oferecendo recompensas. Essas recompensas controlam a direção, duração e intensidade do esforço dos indivíduos. Deste modo, pretende-se melhorar o desempenho da empresa e fazer com que as recompensas orientem as pessoas na direção pretendida.

- **Controlos administrativos:** este tipo de controlo direciona o comportamento dos indivíduos através da estrutura da empresa, da monitorização dos comportamentos e das responsabilizações. Para além disso, engloba as especificidades, ou seja, a forma como as tarefas e comportamentos deverão ser executados.

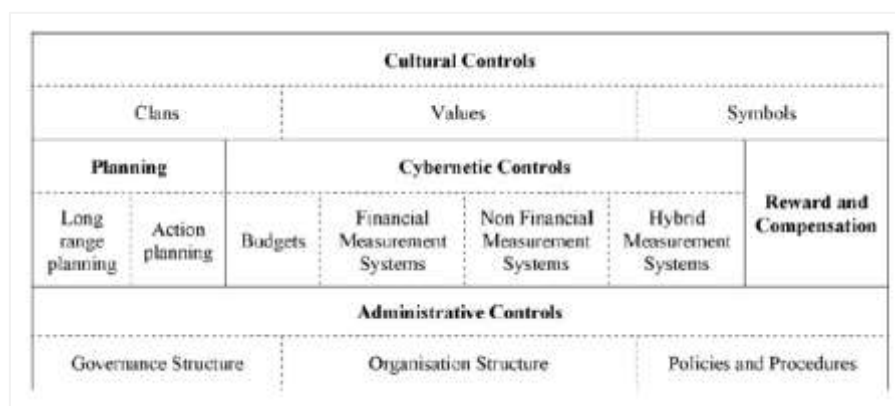


Figura 2 - Pacote de sistemas de controlo de gestão.
Fonte: Malmi e Brown (2008), p.291.

2.2 O *execution premium*

Partindo do *balanced scorecard*² e reconhecendo a necessidade de integrar esta ferramenta num sistema mais completo, Kaplan e Norton (2008) recomendaram um sistema integrado de gestão, mais concretamente, um sistema integrado de execução da estratégia. Este sistema é adaptável à(s) estratégia(s) de cada empresa e permite alinhar o planeamento e a formulação da estratégia à sua execução operacional, integrando as ferramentas e ações essenciais à concretização deste desidrato (Kaplan & Norton, 2008). Este sistema denomina-se *execution premium*.

O *execution premium* é um sistema que permite uma visão integral e interativa da empresa, com o propósito de clarificar a estratégia definida, guiar o desempenho da empresa para a sua concretização e otimizar os dados e os recursos de informação necessários que a mesma dispõe (Howie, 2011).

Sendo considerado um sistema holístico que obedece a uma ordem pré-determinada de implementação e revisão periódica, o *execution premium* é composto por seis fases interligadas (Kaplan & Norton, 2008):

- **Fase 1 - Desenvolvimento da estratégia:** o sistema inicia-se com a fase de desenvolvimento da estratégia, com base na visão, missão e valores definidos pela empresa, assegurando que estes são claros e concisos. A elaboração da estratégia é realizada através de um plano estratégico, com base na análise e formulação estratégica. Para avaliar a estratégia definida, Collis e Rukstad (2008) definiram três critérios: o objetivo (os fins que a estratégia pretende alcançar), a vantagem (os meios para alcançar esses fins) e o âmbito (onde a empresa pretende competir). Com base na avaliação destes três

² O *balanced scorecard* é um método de avaliação da estratégia que tem como propósito avaliar o desempenho de uma organização através de quatro perspetivas: financeira, dos clientes, dos processos internos e de aprendizagem e crescimento (Kaplan & Norton, 2007).

critérios, a empresa tem a percepção se a estratégia está bem definida ou se necessita de redefinir (Collis & Rukstad, 2008).

- **Fase 2 - Tradução e clarificação da estratégia:** após desenvolver a estratégia, segue-se a fase de planejar a execução da mesma. Assim, a estratégia é desagregada em objetivos, indicadores de desempenho, metas, iniciativas estratégicas e reflexos económico-financeiros como o orçamento. Todos os parâmetros mencionados têm de ser clarificados para orientar os comportamentos e alinhar toda a empresa para a execução da estratégia definida. Todo este processo é suportado pela criação de mapas estratégicos e, após decidir quais as iniciativas a colocar em prática, Kaplan e Norton (2008) sugerem a criação do stratex³ como fonte de financiamento para a concretização da estratégia. Por fim, devem ser delegadas responsabilidades a membros da empresa para a realização dos temas estratégicos definidos.
- **Fase 3 - Alinhar as pessoas e a empresa:** findada a fase de clarificação da estratégia, a fase seguinte centra-se no alinhamento das funções dentro da empresa e na alocação de pessoas às funções assim definidas. A estratégia da empresa deve, desejavelmente, ser perceptível para todos os funcionários, devendo, para tal, a comunicação da estratégia ocorrer de forma clara. Posteriormente, deverá ser criada uma ligação entre os objetivos da empresa e um pacote de incentivos, tais como recompensas de grupo ou individuais, de forma a maximizar a probabilidade dos funcionários se comprometerem com as ações necessárias à implementação da estratégia. Caso se verifique que os funcionários não apresentam as

³ O stratex corresponde aos recursos financeiros necessários à realização das iniciativas estratégicas (Kaplan & Norton, 2008).

competências necessárias, a empresa deverá fornecer programas de formação adequados para que estes as adquiram.

- **Fase 4 - Planear as operações:** a fase seguinte denomina-se de planeamento das operações. Nesta fase, o que se pretende é alinhar as operações com a estratégia, sendo desenvolvido um plano operacional. Esse plano tem como objetivo assegurar que a capacidade dos recursos, os orçamentos e as previsões de vendas retratem as necessidades da estratégia. Para além disso, procura assegurar a realização de mudanças operacionais quando estas são exigidas pela estratégia, mantendo o seu alinhamento. Tanto os planos operacionais como a estratégia deverão ser monitorizados, de modo a acompanhar o seu desempenho. As ferramentas utilizadas nesta fase consistem, essencialmente, na introdução de KPI adequados e na elaboração de ferramentas de previsão, tais como o orçamento.
- **Fase 5 - Monitorizar e aprender:** com o término do planeamento, inicia-se a execução da estratégia. A penúltima fase do sistema é a de monitorizar e aprender, isto é, permite avaliar o desempenho da execução e, caso seja necessário, fazer uma revisão do que foi inicialmente definido no plano. Assim, nesta fase executa-se a revisão da estratégia e das operações. A estratégia, sendo baseada na visão, necessita de um acompanhamento constante e, caso seja necessário, terá de sofrer ajustamentos. Neste sentido, é recomendado pelos autores que sejam realizadas reuniões de controlo e feedback, sendo elas: (i) as reuniões de revisão das operações, para monitorizar o desempenho operacional e financeiro, de forma a agir imediatamente; (ii) as reuniões de revisão estratégica, para analisar o progresso da estratégia e discutir as

iniciativas estratégicas; e as reuniões para testar e adaptar a estratégia, de modo a avaliar periodicamente os resultados, percecionando a existência de desvios.

- **Fase 6 - Testar e adaptar a estratégia:** por fim, a última fase do *execution premium* proposto por Kaplan e Norton (2008) é a fase de testar e adaptar a estratégia. Nesta fase, é verificada a validade das hipóteses subjacentes à estratégia, sendo realizadas análises de rentabilidade, testes estatísticos das relações operacionais, incorporações da informação da envolvente da empresa no plano da estratégia e, caso se verifique a necessidade, a introdução de estratégias emergentes. No caso de se verificar a invalidade da estratégia e a necessidade de revisão, o sistema deve ser novamente reexecutado na sua totalidade, isto é, reavaliam-se as seis fases do presente sistema.



Figura 3 - Sistema *execution premium*.

Fonte: Kaplan e Norton (2008).

3. Ferramentas dos sistemas de controlo de gestão

Uma empresa que pretenda implementar o controlo de gestão, para além de analisar o leque de sistemas de controlo de gestão disponíveis, deve analisar numa esfera de maior detalhe as ferramentas que dispõe, optando pela que se adequa mais aos seus recursos, competências e estratégia.

3.1 O orçamento como ferramenta de controlo de gestão

“O orçamento é uma expressão quantificada de um plano de ação da gestão para um período e um suporte à coordenação do que é necessário à implementação do plano” (Horngren et al., 2012, p.10).

O orçamento é uma ferramenta utilizada para planeamento e controlo, na grande maioria das organizações, revelando-se uma das principais ferramentas utilizadas no âmbito do controlo de gestão (Hansen et al., 2003).

Esta ferramenta também é utilizada para apoio na tomada de decisão, na delegação de responsabilidades, na avaliação de desempenho, na análise de impactos financeiros e de desvios (Anthony et al., 2014). Deste modo, o orçamento propicia uma visão geral da situação da empresa, bem como o planeamento das principais atividades a realizar num prazo estipulado, de forma a conduzir na direção pretendida. O orçamento deve ser definido com base em previsões de vendas, de gastos, de resultados e fluxos de caixa para um ano (Bergstrand, 2009).

Para que o orçamento espelhe, de forma fidedigna, o cenário pretendido, múltiplos membros da empresa devem estar envolvidos na sua preparação. Só assim se consegue reunir a informação relevante para avaliação de metas e alocação de recursos, proveniente dos diversos departamentos e funções (Anthony et al., 2014; Bergstrand, 2009).

3.1.1 As vantagens do orçamento

Na visão de Hanninen (2013), o orçamento é a ferramenta mais importante para o controlo de gestão, uma vez que tem o poder de delimitar autoridades e responsabilidades dentro de uma empresa. Se o orçamento for adequadamente preparado, este irá conseguir fornecer à gestão informações detalhadas do período sobre o qual se debruça, tipicamente o próximo ano, e permite, assim, concretizar os objetivos mais facilmente (Hanninen, 2013).

A percentagem de empresas que utilizam o orçamento é de, aproximadamente, 90% nos países desenvolvidos e em desenvolvimento (Pietrzak, 2013).

Apesar de vários autores mais recentes criticarem a utilização do orçamento (Hansen et al., 2003; Hope & Fraser, 2003) é ainda muito visível a aderência das organizações ao seu uso, uma vez que está muito enraizada a ideia de que os orçamentos aportam valor à gestão (Libby & Lindsay, 2010).

No que concerne à formulação do orçamento, não existe uma regra universal de como este processo deve ser realizado, posto que existem diversas tipologias de orçamentação (Baptista, 2017). Deste modo, a decisão da empresa baseia-se em qual das tipologias de orçamento é a mais adequada ao seu negócio, como por exemplo o orçamento tradicional, o orçamento de base zero ou *beyond budget*, pelo que abordagens só com uma dessas tipologias são raras no meio empresarial (Churchill, 1984).

De modo a acompanhar o progresso da concretização dos objetivos definidos no orçamento, é fundamental definir indicadores que permitam mensurar esses mesmos objetivos e retirar conclusões sobre o desempenho da empresa. A mensuração do desempenho da empresa, através de indicadores devidamente definidos, é um dos princípios fundamentais da gestão.

3.2 Indicadores-chave de desempenho

“A grande ideia por detrás dos KPI é: usar dados técnicos e apresentá-los usando linguagem relevante para os negócios.” (Peterson, 2006).

Na literatura académica, os vários autores pronunciam-se sobre a definição de KPI.

Na visão de Peterson (2006), os KPI são definidos com o objetivo de transferir o maior número de informação possível e sintetizar os dados disponíveis, comparando-os. Este autor defende que um KPI não utiliza números brutos, mas sim médias, taxas ou percentagens, fornece um contexto temporal, realça as alterações e permite ações críticas ao negócio.

Para Parmenter (2015), KPI são um conjunto de métricas que se concentram na observação do desempenho de uma empresa e são cruciais para uma avaliação concreta do passado, do presente e, futuramente, do sucesso da mesma (Parmenter, 2015). Deste modo, estes indicadores permitem identificar os desvios entre o desempenho atual e o desempenho delineado, fornecendo bases para uma análise crítica.

Apesar de os KPI serem importantes para atingir as metas definidas, estes só serão uma mais valia para obter informação fidedigna se forem definidos e apresentados de modo eficaz, preciso e adequado.

A utilização de indicadores de desempenho e dos processos de extração de informação tempestiva e de qualidade são fulcrais para a gestão, sendo uma fonte inimitável de vantagem competitiva para uma empresa. De modo a que a informação recolhida seja uma mais valia, esta tem de cumprir determinados parâmetros, de forma a assegurar a sua qualidade (Miller, 1996).

Miller (1996) destaca **dez atributos da qualidade da informação**: relevância, precisão, ser atual (tempestividade), totalidade (informação em estado

completo), coerência, formato, acessibilidade, compatibilidade, segurança e validação.

Os KPI, para serem considerados adequados, devem seguir as seguintes características (Brown, 1996):

- Os indicadores devem abranger o passado, o presente e o futuro;
- Vários indicadores podem ser combinados num único para contribuir para uma melhor e mais completa avaliação do desempenho organizacional;
- Os indicadores precisam de ser ajustados de acordo com as mudanças na envolvente ou na organização;
- Os indicadores devem acompanhar os resultados de análise de uma organização e associá-los aos seus objetivos.

Os KPI devem ser criados de acordo com os objetivos da organização. Realizar um planeamento adequado dos objetivos, não só permite identificar e analisar os indicadores de desempenho que necessitam de mais preocupação, mas também fornecer orientação, informação e condições reais de avaliação do desempenho.

3.2.1 Tipos de indicadores-chave de desempenho

“Os indicadores financeiros apenas melhoram os resultados financeiros da organização, enquanto os indicadores não financeiros melhoram o seu desempenho operacional.” (Antunes et al., 2018, p.16)

O dia a dia de uma empresa força-a a recorrer a ferramentas de controlo de gestão que sejam periodicamente atualizadas, devido ao dinamismo do negócio e da sua envolvente (Kaplan, 2010). Assim, a sustentabilidade do negócio, a longo prazo, é dependente de dois tipos de indicadores de desempenho: financeiros e não financeiros.

Na literatura, **os indicadores puramente financeiros** são considerados insuficientes pois, ao recorrerem a dados históricos, transmitem uma ideia distorcida da situação da empresa (Sousa et al., 2005). A utilização destes indicadores aumenta a possibilidade de transmitir sinais ilusórios, dada a probabilidade de sofrerem manipulação (Kaplan & Norton, 1992). Deste modo, a teoria aconselha, não só KPI financeiros, mas também KPI não financeiros. Os **indicadores não financeiros** fornecem informação sobre o negócio e de como alcançar as metas financeiras e refletem a situação a longo prazo da empresa (Jaganjac & Obhodas, 2019).

Recorrer aos dois tipos de KPI é um ponto favorável à empresa, dado que os indicadores financeiros são complementados, na maioria das vezes, pelos não financeiros (Rezaee, 2007). Uma seleção cuidadosa e ponderada destes indicadores permite à gestão verificar onde pode atuar para melhorar o desempenho da empresa. Independentemente da dimensão da empresa (micro, pequena, média ou grande), é indispensável implementar processos formais para medir o seu desempenho, de modo a garantir o controlo e a evolução do negócio (Rezaee, 2007).

3.3 Rituais de gestão: as reuniões mensais

“As reuniões formam uma arena específica para ordenar a organização e as suas interações.” (Hendry & Seidl, 2003, p.36).

Segundo os autores Tracy e Dimock (2003), a realização de reuniões é considerada uma prática comunicativa importante que as organizações utilizam para atingir objetivos definidos, fazer alterações e proferir novas ideias. Para além disso, as reuniões permitem tomar decisões, desenvolver um novo produto e partilhar informação (Tracy & Dimock, 2003).

A prática deste ritual de gestão só será totalmente eficaz se apresentar um objetivo organizacional claro, a discussão incluir a presença de representantes de vários pontos de vista (Hendry & Seidl, 2003) e a informação que é debatida for apropriada e precisa (Olivella & Gregorio, 2015). Para isso, a informação que é obtida através dos KPI necessita de cumprir os parâmetros de qualidade definidos por Miller (1996), anteriormente referidos no subcapítulo dos indicadores chave de performance.

Na literatura, é constantemente debatida a pertinência da periodicidade na concretização de reuniões, isto é, realizar uma ou mais reuniões diárias, semanais, mensais ou noutro período de tempo. Fletcher e Taplin (1997) defendem que, no decorrer das reuniões, o foco está, geralmente, no indicador principal de desempenho entre departamentos (Fletcher & Taplin, 1997). Estes autores preconizam a execução de reuniões com carácter regular, a definição de uma agenda de reuniões previamente estabelecida e documentar o que foi apresentado e decidido nessas reuniões.

Esta prática é vista na literatura como sendo uma prática com benefícios para as empresas que as executam. Vários autores argumentam que as reuniões fornecem à empresa um meio de estas se estruturarem, de organizarem tarefas e interações entre departamentos e funções, no tempo e no espaço

(Jarzabkowski & Seidl, 2008) e funcionam como um mecanismo de regulação que reúne diversos elementos de controlo num único sistema (Bürkland et al., 2019).

As consequências do efeito das reuniões no controlo de gestão são detalhadas em estudos realizados por diferentes autores (Abrahamsson & Gerdin, 2006; Jorgensen & Messner, 2009). Abrahamsson e Gerdin (2006) concluíram que a regularidade e a abordagem sistemática das reuniões podem contribuir para responsabilização e para as alterações de comportamento nos membros da empresa. O estudo de Jorgensen e Messner (2009) analisou o papel das reuniões, de forma mais minuciosa, onde concluíram que esta prática tem um papel central no sistema de avaliação de etapas no desenvolvimento de um produto, por exemplo. Ambos os estudos demonstram que as reuniões podem influenciar o comportamento dos indivíduos e o modo como o controlo de gestão afeta a empresa.

4. Fatores que influenciam a introdução de sistemas de controlo de gestão formais

Uma tendência analisada nos artigos académicos é a influência de determinados fatores na decisão de implementar mecanismos e sistemas de controlo de gestão, nomeadamente da contabilidade de gestão. Os principais fatores debatidos são a **dimensão** da empresa, a sua **idade** e a sua **estrutura**, por exemplo, familiar.

Vários autores defendem que uma **dimensão** menor da empresa é considerado uma variável que condiciona o uso dos sistemas de contabilidade de gestão (Davila, 2005; Hudson et al., 2001; Neubauer et al., 2012; Odar et al., 2012). Estes mesmos autores defendem que com o crescimento, ou seja, o aumento do número de funcionários, as organizações tendem a confiar cada vez mais nesses sistemas. Assim sendo, as micro e pequenas empresas tendem a necessitar de menos ferramentas de controlo de gestão do que as médias e grandes empresas. O surgimento de sistemas de controlo de gestão formais é defendido como sendo vital para gerir empresas em crescimento, uma vez que são estas que prestam mais atenção ao aumento da formalidade destes sistemas (Moores & Yuen, 2001).

A **idade** da empresa é uma outra variável que influencia a escolha da introdução deste novo conceito numa empresa (Davila, 2005; Greiner, 1998). Davila (2005) defende que a idade é equiparada aos anos de aprendizagem e experiência da empresa, sendo pertinente dado o seu impacto nos processos de variação, seleção e retenção. A aprendizagem e a experiência, fruto da sua idade, são codificados, ao longo do tempo, em sistemas formais de gestão (Davila, 2005).

O outro fator que influencia é a **estrutura organizacional** (Davila, 2005). Embora alguns autores defendam que o desempenho destas organizações, geralmente, é melhorado com o maior uso do controle de gestão, outros autores argumentam que esta relação pode depender de vários fatores como os proprietários da mesma (ou famílias de proprietários).

Outros artigos revistos interligam **a influência do controle familiar nas PME** e a redução do uso dos sistemas de contabilidade de gestão (Alattar et al., 2009; Lema & Duréndez, 2007; Neubauer et al., 2012).

Os autores Alattar et al. (2009), Lema e Duréndez (2007) explicam que esta relação é justificada, principalmente, pela maior carência de conhecimentos de finanças empresariais e de contabilidade por parte do proprietário ou gestor de uma empresa familiar. Essa realidade resulta num menor conhecimento na área de contabilidade de gestão e num baixo nível de conflitos de agência em empresas familiares, onde a propriedade e o controle estão frequentemente nas mesmas mãos.

5. A necessidade de introdução de sistemas de controlo de gestão numa PME

Quando uma PME implementa **sistemas de controlo de gestão**, esta procura melhorar a sua tomada de decisão, o controlo e o planeamento. Além disso, as PME que usufruem menos destes sistemas apresentam níveis inferiores de competitividade (Lema & Duréndez, 2007). Na literatura, conclui-se que recorrer a sistemas de controlo de gestão em PME melhora o desempenho geral do negócio (Marriott & Marriott., 2000; Sousa et al., 2005) pois as empresas podem aplicar as informações fornecidas pela contabilidade de gestão a uma melhor tomada de decisão.

As empresas, normalmente, apenas realizam 60% do valor potencial das estratégias definidas, devido a defeitos ou falhas no planeamento e na execução das mesmas (Mankins & Steele, 2005). Segundo Laitinen (2011), as PME que melhor adotem os sistemas de controlo de gestão tornam-se empresas mais competitivas (Laitinen, 2011). Porém, se os proprietários ou os gestores adotarem estes sistemas sem os compreenderem, o desempenho ficará aquém do desejado (Halabi et al., 2010).

Também em Portugal, uma das **causas mais comuns de fracasso das PME** é justificada pela excessiva realização de planeamentos a curto prazo, para além de insuficiência de análise (Russo, 2009).

Os resultados do estudo realizado por Ojua (2016) mostram, assim, que várias PME não utilizam o orçamento como ferramenta de avaliação de desempenho pois, em certos casos, o tamanho da empresa influencia a inclusão desta ferramenta (Ojua, 2016).

Em vez disso, as PME tendem a confiar na rentabilidade e na liquidez para avaliar o seu desempenho, ao longo de um período de tempo (Flamholtz, 1983).

Descorar dos sistemas de controlo de gestão leva a que os proprietários confiem na sua experiência de anos anteriores para tomar decisões (Ojua, 2016). Ojua (2016) recomenda que as empresas com dimensão reduzida prepararem orçamentos formais, recorrendo a consultores experientes e permitam que toda a equipa participe na sua preparação para garantir a participação total e realizem uma revisão e avaliação constantes para assegurar a execução das metas estabelecidas.

6. *Enterprise resource planning*

Da mesma forma, é defendido que as PME que aplicam sistemas avançados de informação têm uma maior probabilidade de implementar técnicas de contabilidade de gestão, pois podem gerir quantidades superiores de informação com maior eficiência (Bhagwat & Sharma, 2007).

Amat et al. (1994) afirmam que a existência de um maior nível de controlo leva ao aumento da necessidade de recolha de informação detalhada e de qualidade (Amat et al., 1994). Deste modo, é crucial a criação e implementação de mecanismos de controlo que, por sua vez, reforçam o papel dos sistemas de controlo de gestão como ferramenta para fornecer estas mesmas informações de forma detalhada.

O *enterprise resource planning* (doravante “ERP”) é considerado, atualmente, como uma infraestrutura tecnológica fundamental para os sistemas de contabilidade e controlo de gestão nas organizações (Teittinen et al., 2013). A literatura indica que um benefício dos ERP é a melhor tomada de decisão (Spathis & Ananiadis, 2005), uma vez que a informação obtida torna-se mais

precisa e tempestiva e a análise mais assertiva (Sánchez-Rodríguez & Spraakman, 2012).

O ERP, apesar de não ser um sistema de contabilidade puro, é construído através de processos de planeamento e controlo cibernético (Granlund & Mouritsen, 2003). Assim, o controlo de gestão e este sistema de informação são considerados inseparáveis (Granlund & Mouritsen, 2003; Malmi & Brown, 2008).

Em suma, responder às necessidades de recolha de informação, através de sistemas avançados de informação, origina um aumento da utilização do controlo de gestão nas empresas (López & Hiebl, 2015).

7. O controlo interno

O **controlo interno** é definido como um plano de coordenação de todas as ações e métodos realizados pelas pessoas de uma empresa, com o objetivo de salvaguardar os ativos, assegurar a confiabilidade dos dados contabilísticos e financeiros, contribuir para a adesão das políticas e normas estabelecidas pela gestão e promover a eficiência operacional (Morais & Martins, 2013).

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*⁴ (doravante “COSO”), apresentou um *framework* exclusivamente dedicado ao controlo interno das empresas, ficando conhecido como COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, 2013). Este *framework* tem como objetivo assegurar o controlo interno numa organização, definindo um conjunto de controlos internos e critérios que os avaliam.

⁴ Em 1975, foi criado a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting*, fruto da junção de várias entidades internacionais como o *American Accounting Association* e o *American Institute of Certified Public Accountants*, com o propósito de estudar os fatores que levam à prática de fraude nas organizações (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, 2013). Posteriormente, em 1985, essa entidade passou a um comitê, denominado de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Em 1992, essa entidade criou o COSO.

O *framework* é composto por oito dimensões que contemplam o sistema de controlo interno, sendo elas:

- Ambiente de controlo;
- Estabelecimento de metas e objetivos;
- Identificação de problemas;
- Análise do risco;
- Resposta ao risco;
- Atividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Monitorização.

O *framework* COSO é uma ferramenta de gestão importante para a execução do controlo. Sendo o ambiente de controlo a primeira dimensão do COSO, este fornece a base necessária ao desenvolvimento e execução do controlo interno (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, 2013), através da introdução de códigos de conduta, processos e normas.

De modo a orientar todo o processo de controlo interno, é fundamental definir metas e objetivos. Porém, determinados eventos internos e externos afetam a exequibilidade dessas metas e objetivos, sendo necessário identificá-los e diferenciá-los entre oportunidades e riscos, para que a gestão atue corretamente sem comprometer os resultados.

A existência de sistemas de controlo interno adequados permitem à gestão ter confiança nos processos e procedimentos seguidos pelos funcionários e possibilita a implementação de ações corretivas, caso se verifique a sua necessidade, num ciclo de monitorização que deve ser constante (Peralta, 2014).

O controlo interno contribui, igualmente, para a obtenção de informação de qualidade necessária à correta e consciente tomada de decisão (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2007). A comunicação

dessa informação, nos diferentes departamentos da empresa, possibilita uma mais eficiente identificação de problemas e oportunidades, pois é este fluxo de informação que suporta o bom funcionamento do sistema de controlo interno.

Através das oito dimensões abordadas, é possível assegurar o controlo interno, a integridade dos planos de ação e a concretização das metas previstas.

8. A reengenharia de processos

Numa empresa, é possível catalogar os processos em duas naturezas: primários e de suporte. Os processos primários incluem as atividades que geram valor para a empresa, enquanto que os processos de suporte incluem as atividades que garantem o apoio à execução dos processos primários (Gonçalves, 2000).

No dia a dia de uma empresa, os processos podem perder o valor com a introdução de novos métodos ou ferramentas ou pela alteração do perfil das pessoas que trabalham na empresa (Davenport, 1994). Assim, de tempos a tempos, torna-se necessário proceder à revisão dos processos, sendo este o pano de fundo do conceito de reengenharia dos processos.

Para Davenport (1994), a reengenharia de um processo consiste em estabelecer as medidas necessárias à sua alteração e em implementar um novo projeto para esse processo, levando a uma reestruturação da sua definição.

A reengenharia dos processos pode ser realizada como forma de prevenção de situações futuras ou como um meio de aumento da vantagem competitiva (Begonha, 2004).

9. Síntese

A literatura é unânime no diagnóstico de que cada vez mais as organizações procuram ferramentas que as auxiliem a organizarem-se e a controlarem os seus recursos.

Os sistemas de controlo de gestão, tais como os pacotes de controlo e o *execution premium*, surgiram como respostas integradas a estas necessidades. Por outro lado, o orçamento, os KPI e a prática de reuniões de gestão que se debruçam sobre o controlo de gestão assumem, também, um papel importante no planeamento, controlo e recolha de informação pertinente para a gestão. A informação produzida deve circular e ser objeto de reflexão e de debate. As reuniões de gestão permitem que se comunique, entre departamentos, todas as questões pertinentes e se decida os próximos passos a seguir. Com o avanço tecnológico, é possível organizar toda a informação através de um *software* centralizador de informações: o ERP.

O controlo interno possibilita a concretização dos planos de ação definidos, assegurando a qualidade da informação recolhida e o cumprimento das normas, através do estabelecimento de políticas e valores, de modo a orientar o comportamento dos funcionários. Uma empresa que pretenda incorporar o controlo de gestão deverá ter em conta que não há uma receita universal, mas antes que cada ferramenta e sistema devem ser ajustados à realidade e ao momento de cada empresa.

Os processos internos devem acompanhar e absorver as mudanças, quer nos recursos e competências quer na cadeia de valor. Para ganhar vantagem competitiva ou antecipar situações futuras, as empresas recorrem à reestruturação dos seus processos.

Capítulo 2

Questão de Investigação

1. A escolha da questão de investigação

Inicialmente, o plano de estágio apresentava um tema escolhido pela empresa Orcopom, sendo ele “a reengenharia de processos e a implementação do controlo de gestão”. No entanto, através das tarefas realizadas no estágio e da entrevista ao diretor geral, foram constatadas dificuldades no cumprimento desse tema, uma vez que a empresa não possuía bases totalmente desenvolvidas para essa revisão.

De modo a transformar este problema numa oportunidade, foi contraposto um trabalho de análise aos processos já existentes e às bases necessárias à elaboração e implementação de um sistema de controlo de gestão, tendo sido aceite pela gestão da empresa. Esta sugestão tem em conta a utilidade futura para a empresa e o tempo disponível de exequibilidade.

Após analisar as lacunas presentes na teoria e os problemas observados da Orcopom, foi formulada a seguinte questão de investigação:

Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?

A questão supramencionada advém da escassez de informação acerca dos passos necessários para introduzir um sistema de controlo de gestão de raiz, no que concerne à adequação das ferramentas de controlo de gestão numa PME.

De acordo com o diretor geral da Orcopom, Dr. Pedro Araújo, esta empresa não possui departamento de controlo de gestão e as únicas ferramentas que utiliza são o orçamento previsional, em que o foco está no planeamento de vendas anual, e o relatório de contas enviado pelo contabilista externo.⁵ Assim, torna-se crucial olhar para as suas necessidades atuais e as suas características como sendo uma PME familiar, desenvolvendo, assim, o sistema mais adequado a si.

Um outro ponto crítico dessa questão é a existência de barreiras que um funcionário enfrenta na criação de um novo departamento numa PME, o departamento de controlo de gestão. As barreiras englobam as dificuldades sentidas no desenho e elaboração de todo o sistema de controlo de gestão e, por fim, na sua implementação. Na literatura, é escassa a informação sobre os entraves que são enfrentados por quem tem a tarefa de mudar os hábitos de gestão desaconselhados que as PME estão acostumadas a seguir (López & Hiebl, 2015).

⁵ Ver entrevista transcrita em Apêndice I.

Capítulo 3

Metodologia

Neste capítulo, são mencionados o método de investigação utilizado, a justificação da sua escolha, o método de recolha de dados e as limitações sentidas no decorrer da investigação.

1. Método de investigação

O presente relatório foi desenvolvido com base num **estudo de caso**, numa PME portuguesa com estrutura familiar e sem departamento de controlo de gestão.

Segundo Yin (2010), a metodologia mais indicada para uma investigação com as características supramencionadas é o estudo de caso, uma vez que esta procura desmistificar a complexidade de uma única unidade de análise, estudando os fenómenos associados e interpretando os dados e evidências dos fenómenos sociais reais, compreendendo o seu contexto. O estudo de caso permite planear, analisar e expor as ideias sobre um determinado objeto de estudo, tendo a capacidade de recorrer e utilizar uma ampla variedade de evidências como a observação direta, documentos e entrevistas sistemáticas (Yin, 2010).

Para Creswell (2013), o estudo de caso é “uma abordagem qualitativa na qual o investigador explora um sistema delimitado de um caso real, ao longo do tempo, por meio de uma recolha detalhada de dados, envolvendo várias fontes de informação.” (Creswell, 2013, p.97).

Em suma, **o método a utilizar no presente trabalho é o método qualitativo de estudo de caso único.** Esta escolha é justificada pela necessidade de explorar as características internas da empresa Orcopom, ao longo de um período de tempo, recolhendo os dados necessários à investigação, através das várias fontes de informação disponibilizadas e da sua posterior análise. Para além disso, pretende-se também guiar a introdução de um sistema de controlo de gestão eficaz, exequível e conforme as recomendações apresentadas no capítulo anterior da revisão de literatura.

Este relatório foi realizado no âmbito do estágio na empresa Orcopom, onde foi possível ter a oportunidade de inaugurar e ser o único integrante do departamento de controlo de gestão, anteriormente inexistente.

Durante o período em que decorreu o estágio de seis meses, para além do acompanhamento na reengenharia dos processos de negócio principais e auxiliares da empresa e da implementação de um *software* de gestão de equipas, o desafio principal proposto foi o de guiar a introdução de um sistema de controlo de gestão de raiz, uma vez que não existia até então, e desenvolver as ferramentas relacionadas.

Para assegurar a validade e confiabilidade dos resultados obtidos, provenientes da metodologia de estudo de caso, procurou-se obedecer aos seguintes critérios elencados por Yin (2010):

- **Validade do constructo:** os conceitos em estudo devem ter medidas operacionais corretamente estabelecidas. Para tal, a obtenção dos dados analisados adveio de diferentes fontes, como as reuniões mensais, a execução das tarefas do estágio, a entrevista inicial realizada ao diretor geral, Dr. Pedro Araújo, no dia 20 de setembro de 2020, a entrevista à diretora operacional, Dr.^a Dora Santos, no dia 28 de janeiro de 2020, a entrevista ao contabilista externo, o Dr. José Luís, no dia 21 de fevereiro, e o relatório de gestão periódico disponibilizado. As conclusões de trabalho na sua globalidade foram também enviadas e validadas pelo diretor geral.
- **Validade interna:** deve também existir um fio condutor do tipo causa-efeito entre as variáveis analisadas e os resultados obtidos. Esta premissa é validada pelos dados obtidos através das diversas fontes e pelos dois órgãos da gestão referidos na premissa anterior. É definida uma relação causa-efeito entre os problemas de controlo observados, as características da empresa e a adequação ao sistema de controlo de gestão a implementar. Caso contrário, o sistema de controlo de gestão implementado não terá o efeito esperado.
- **Validade externa:** ser possível generalizar o estudo e não apenas particularizar. Sendo o objetivo deste estudo a criação de um sistema de controlo de gestão para uma PME portuguesa com estrutura familiar, este pode ser replicado, futuramente, noutras empresas com as mesmas características da Orcopom, tendo assim um carácter generalizável.

- **Confiabilidade:** demonstrar que os procedimentos do estudo de caso, ao serem reproduzidos novamente, fornecem os mesmos resultados. Ao descrever cada passo deste estudo de caso, de forma completa e exata, permite-se a futura replicação total do mesmo. Coloquialmente, é possível replicar o estudo e obter os mesmos resultados.

2. Método de recolha de dados

Os **métodos de recolha de dados qualitativos** escolhidos foram a observação direta das tarefas diárias dos colaboradores dos vários departamentos, a participação nas reuniões mensais com todos os funcionários, a realização de entrevistas ao diretor geral, à diretora operacional e ao contabilista externo, a análise de **fontes primárias** como o levantamento de informação disponível sobre a empresa, nomeadamente, os processos de execução das tarefas, e documentos que a empresa outorgou o seu acesso como o manual de acolhimento, os registos em arquivo, o relatório de gestão periódico e os planos de ação anteriormente definidos pela gestão da empresa. Para além disso, a própria presença no estágio que se estendeu por seis meses e a execução das tarefas delegadas.

Recorrer a várias fontes permite a complementaridade da informação e, segundo Yin (2010), um estudo de caso que utilize o maior número de fontes de informação possível é considerado desejável porque é um indutor de maior rigor (Yin, 2010).

Em relação aos **dados quantitativos**, foram coletados dados históricos da empresa, dados financeiros através do relatório de gestão periódico, como a evolução das vendas e dos indicadores, e não financeiros através da utilização

do *software* ERP adotado pela empresa, de forma a obter dados estatísticos e mensuração de objetivos.

As entrevistas realizadas foram escalonadas por diferentes níveis hierárquicos da Orcopom: o diretor geral e a diretora operacional. Para além dessas entrevistas, foi realizada uma entrevista ao contabilista externo certificado responsável pela contabilidade desta empresa, de modo a captar uma visão externa sobre a situação da mesma.

A entrevista com o diretor geral foi realizada nas instalações da Orcopom, no dia 22 de setembro de 2019, das 18:00h às 18:45h, conforme transcrição constante do Apêndice I do presente relatório e teve como foco essencial – numa fase muito inicial do estágio – apurar quais os desafios e problemas que a empresa estava a vivenciar, no que concerne à gestão e à área do controlo de gestão em específico.

Uma vez que a primeira entrevista não foi suficiente para explorar o processo de implementação do controlo de gestão e o processo de controlo atual, foi realizada uma segunda entrevista a um outro membro da gestão. A entrevista foi realizada à diretora operacional, no dia 28 de janeiro de 2020, das 18:00h às 18:30h, nas instalações da Orcopom. Conforme transcrição constante do Apêndice II do presente relatório, esta entrevista teve como propósito aprofundar as tentativas de introdução de ferramentas do controlo de gestão na empresa, as dificuldades sentidas nessas tentativas, as rotinas de controlo atuais e as ferramentas de controlo que utilizam. Foi também realizada uma entrevista ao contabilista externo da Orcopom, o Dr. José Luís, tendo sido realizada nas próprias instalações do escritório de contabilidade, no dia 21 de fevereiro de 2020, das 14:30h às 15:00h. Conforme transcrição constante do Apêndice III do presente relatório, esta entrevista teve como foco compreender a perceção do contabilista externo sobre a situação atual da empresa.

3. Limitações da investigação

Sendo o objetivo do presente trabalho o desenvolvimento e a implementação de um sistema de controlo de gestão adequado às necessidades e características da Orcopom, e a posterior mensuração do seu impacto na empresa, o período de estágio que se estendeu de setembro de 2019 até fevereiro de 2020 não se mostrou suficiente para concluir todos os objetivos previstos. Tal como foi abordado no capítulo da escolha da questão de investigação, apesar de, inicialmente, estar definido um tema de investigação, este sofreu alterações devido à situação atual da empresa e da inconsistência do plano de estágio, uma vez que as bases do controlo interno da Orcopom não se encontravam previamente e integralmente definidas.

Uma outra limitação prende-se na execução das entrevistas, uma vez que não houve oportunidade de entrevistar outros funcionários da empresa.

Capítulo 4

Análise do Caso

Este capítulo tem como finalidade dar a conhecer a empresa alvo do presente estudo de caso, a empresa Orcopom, e os resultados obtidos através do método de investigação.

Inicialmente, é apresentada a empresa e a sua estrutura organizacional, fazendo referência a dados históricos relevantes, apresentando indicadores financeiros da Orcopom e dos seus quatro principais concorrentes. Seguidamente, é apresentado o estágio nesta empresa, são descritos o seu objetivo, as tarefas executadas e o resultado final desta experiência. Por fim, são referidos os objetivos da empresa, são descritos os resultados obtidos através da investigação realizada, abordando o controlo atual que a gestão adotou, nomeadamente, ferramentas e rotinas de controlo atuais, e as dificuldades sentidas na tentativa de implementação do controlo de gestão.

1. A empresa Orcopom

A Orcopom foi fundada, em 2006, atuando no mercado de exportação têxtil de vestuário de moda e uniformes. A empresa integra um grupo composto pela Orcopom SA e pela Made2wear, sendo esta segunda empresa fornecedora de produtos de confeção da primeira e de constituição anterior (1985).

A Orcopom SA, com sede na Póvoa de Varzim, comercializa vestuário de trabalho e equipamento de proteção individual, tendo ao dispor dos seus clientes uma lista variada de produtos, como equipamento anti-queda, uniformes de trabalho e serviços, incluindo o *design* e desenvolvimento de artigos, atuando em diversos segmentos de mercado como a indústria da petroquímica, mineira e aeronáutica. Esta empresa é a única do grupo Orcopom a atuar como distribuidor de multimarcas nesta área de negócio.

	2017	2018
VOLUME DE NEGÓCIOS (€)	2 076 740	2 439 307
EBITDA (€)	182 615	338 363
MARGEM EBITDA (%)	8,8%	13,9%
RESULTADO OPERACIONAL (€)	161 815	315 894
TOTAL ATIVO (€)	1 280 401	1 465 612
ROA (%)	12,4%	21,3%
CAPITAL PRÓPRIO (€)	637 312	878 499
DÍVIDA LÍQUIDA (€)	600 729	507 080
FUNDO DE MANEIO (€)	875 288	840 064
NÚMERO DE TRABALHADORES	11	14

Tabela 1 - Dados financeiros da empresa Orcopom, nos anos 2017 e 2018.

Fonte: Informa D&B (consultado em 23 de janeiro de 2020).

Analisando a tabela 1, que representa os dados financeiros da Orcopom, em 2017 e 2018, é possível verificar que a empresa, no geral, melhorou o seu desempenho financeiro. Os dados foram extraídos da base de dados Informa D&B.

De 2017 para 2018, a empresa apresentou uma taxa de crescimento no volume de vendas de 17,5% e no EBITDA de 84%. Em 2018, o EBITDA apresentava um peso de 13,9% no total das vendas. Adicionalmente, a taxa de rentabilidade operacional do ativo (ROA) aumentou 8,96%, de 2017 para 2018, uma vez que o resultado operacional beneficiou de um acréscimo superior ao total do ativo. Este acréscimo do ROA significa que esta empresa aumentou a sua capacidade de gerar rendimento com os ativos que possui.

O contabilista externo da Orcopom afirma que esta empresa, “tendo em conta que é uma PME, tendo em conta como estava há uns anos atrás e sendo agora uma empresa madura, é uma empresa que está bem”.⁶ A nível de rácios e indicadores, a empresa apresenta uma evolução favorável, como é o caso dos indicadores de liquidez, em que o Dr. José Luís defende que “se verifica uma melhoria muito significativa nos últimos dois anos, o que diminui o seu risco de negócio.”

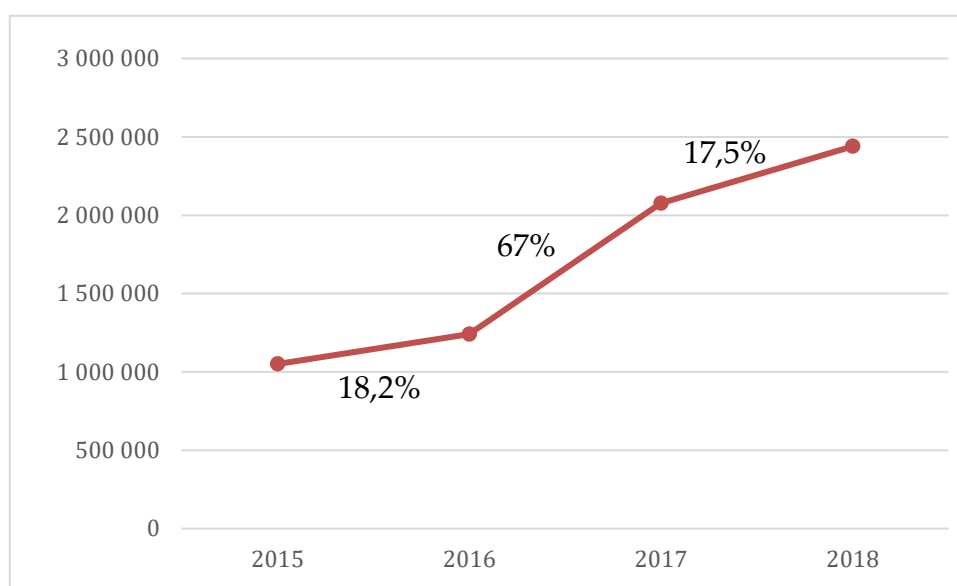


Gráfico 1 - Evolução do volume de vendas da Orcopom, no período 2015-2018.
Fonte: Informa D&B (consultado em 23 de janeiro de 2020).

O gráfico 1 apresenta, especificamente, a evolução do volume de vendas da Orcopom, no período de 2015 a 2018. Através da sua análise, é possível verificar, em valores absolutos, uma evolução muito positiva deste indicador, ao longo dos quatro anos analisados. Desta forma, justifica-se o crescimento da empresa ao longo deste período. É de salientar que a maior taxa de crescimento das vendas foi de 67 pontos percentuais, de 2016 para 2017 (Informa D&B, 2020).

⁶ Citação retirada da entrevista transcrita presente no Apêndice III.

Missão

A missão da Orcopom consiste na criação de soluções de uniformes de trabalho e equipamento de proteção individual para “equipar dos pés à cabeça”. Pretendem proporcionar ao cliente a maior e melhor qualidade, proteção e conforto adequado a cada segmento de mercado, “contribuindo para o desenvolvimento da mentalidade do uniforme e da proteção laboral em Portugal.” ⁷

Visão

A estratégia da Orcopom centra-se na projeção da empresa no mercado nacional. A médio-prazo, pretende ser a empresa líder de mercado no seu setor de atividade.⁸

Valores

A Orcopom tem como valores a satisfação dos seus clientes, através de um serviço personalizado e eficiente, a honestidade e competência no desenvolvimento da relação com os clientes e a motivação dos seus colaboradores, criando as condições necessárias ao seu desenvolvimento na empresa. ⁹

⁷ Informação presente no site oficial da Orcopom SA, consultado em 22 de janeiro de 2020. www.orcopom.com.

⁸ Ver entrevista transcrita em Apêndice I.

⁹ Informação presente no site oficial da Orcopom SA, consultado em 22 de janeiro de 2020. www.orcopom.com.

2. A estrutura organizacional

No que concerne à sua estrutura organizacional, a empresa está dividida em seis departamentos, sendo eles os departamentos de gestão, comercial, de contabilidade, de *marketing*, de compras e logística (o armazém e a loja).



Figura 4 - Organograma resumido dos departamentos da Orcopom. (Consultar organograma completo em Anexo I).

Fonte: Autoria própria.

No entanto, não existe departamento de controlo de gestão, uma vez que o diretor geral considerava que a Orcopom apresentava uma reduzida dimensão até ao ano de 2019, o ano em que era “o momento de investir num departamento de gestão operacional e de controlo de gestão”.¹⁰

No que respeita ao **número de trabalhadores**, em dezembro de 2018, este era de 14 elementos e, em fevereiro de 2020, apresentava o mesmo número de trabalhadores.

¹⁰ Citação presente no Apêndice I.

O departamento de gestão é composto pelo fundador e principal administrador, Dr. Joaquim Araújo, o seu filho e diretor geral, Dr. Pedro Araújo, e a diretora operacional, Dr^a. Dora Santos. Uma vez que os elementos principais da gestão são pai e filho, esta empresa **tem estrutura de cariz familiar.**

Com base na tarefa desempenhada no estágio que consistia na reorganização dos procedimentos de todos os departamentos, observaram-se entraves na execução dos mesmos. Em determinadas situações como as margens de venda abaixo de 40% ou a tabela de preços de clientes desatualizada, necessitava-se de aprovação do diretor geral, da diretora operacional ou do responsável pelo armazém para prosseguir a tarefa. Esse bloqueio obrigava o processo em questão a parar totalmente e a ser reiniciado após o sinal de um dos três responsáveis hierárquicos supramencionados, tornando o processo moroso. Estes entraves são consequências da sua estrutura de decisão centralizada.

3. Principais concorrentes

Segundo o diretor geral da empresa Orcopom, os principais concorrentes diretos são a HR Group e a Sintimex, sendo estas líderes do mercado nacional. Para além destas, existem outras empresas consideradas concorrentes indiretos, que a Orcopom procura estar atenta.



Figura 5 - Logotipos dos quatro principais concorrentes da Orcopom.

Fonte: Google.

Segundo o Dr. Pedro Araújo, a Orcopom “fatura cerca de metade do que o líder de mercado”. No entanto, através da análise dos dados financeiros da Orcopom (ver Tabela 1) e dos seus concorrentes (ver Tabela 2), a Orcopom, em 2018, não faturou metade do volume de vendas dos seus dois maiores concorrentes, HR Proteção e Sintimex, contrapondo a afirmação do seu diretor geral. Esta contradição demonstra que os dados financeiros não estão a ser corretamente analisados no contexto do setor de atividade, dando a entender a necessidade de mais atenção na análise das contas da empresa. Os dados foram extraídos da base de dados Informa D&B.

Com a análise da tabela 2, é possível concluir que o setor de atividade é liderado por dois principais *players*, a Sintimex e a HR Proteção SA, uma vez que apresentam um maior volume de negócios, em 2018 (Informa D&B, 2020). No que concerne à margem EBITDA, a Orcopom apresenta uma percentagem superior à dos seus concorrentes. Em relação ao ROA, a Orcopom apresenta um valor superior, o que significa que tem uma maior capacidade de gerar resultados com os ativos que possui, relativamente aos seus concorrentes.

Assim, com base nos indicadores disponíveis, a Orcopom apresenta uma rentabilidade operacional superior, uma vez que obtém uma maior rentabilidade com os ativos que possui.

ANO 2018	SINTIMEX	HR PROTEÇÃO, S.A.	UNIFARDAS	M&M PROTEK	ORCOPOM
VOLUME DE VENDAS (€)	9 280 639	7 193 419	1 173 816	1 546 275	2 439 307
EBITDA (€)	1 262 778	355 268	156 417	94 778	338 363
MARGEM EBITDA (%)	13,61%	4,94%	13,33%	6,13%	13,9%
RESULTADO OPERACIONAL (€)	1 136 127	269 827	147 124	85 068	315 894
TOTAL ATIVO (€)	5 979 267	5 932 403	724 825	844 107	1 465 612
ROA (%)	18,76%	4,35%	19,95%	9,44%	21,3%
CAPITAL PRÓPRIO (€)	3 787 076	2 196 806	412 351	293 625	878 499
DÍVIDA LÍQUIDA (€)	2 045 009	3 692 142	185 236	386 628	507 080
FUNDO DE MANEIO (€)	4 024 230	727 832	269 374	342 325	840 064
NÚMERO DE TRABALHADORES	49	31	17	11	14

Tabela 2 - Dados financeiros das empresas Sintimex, HR Protecção SA, Unifardas, M&M Protek e Orcopom, no ano de 2018.

Fonte: Informa D&B (consultado em 23 de janeiro de 2020).

4. O período de estágio

O presente relatório foi realizado com base no estágio executado na Orcopom. Apesar do plano de estágio, inicialmente definido, incluir um conjunto de tarefas ligadas ao objetivo do mesmo, não foi possível concluir todas elas. Adicionalmente, a realização de outras tarefas permitiu encontrar problemas e sugerir uma solução. A identificação destes problemas obrigou à reorganização do plano de estágio.

Objetivo do estágio

O estágio decorreu na área de controlo de gestão e tinha como objetivo previsto a reengenharia de processos e a introdução do controlo de gestão. Para tal, as tarefas definidas englobavam a análise e revisão de processos, a implementação de um *software* de gestão de equipas e de processos, a definição de KPI e implementação das respetivas medições, o desenvolvimento de ferramentas de gestão de apoio ao negócio e o desenho de ações de melhoria contínua.

Desta forma, previa-se a elaboração e execução de duas tarefas em áreas distintas, isto é, um sistema de controlo de gestão e um *software* de gestão de operações. Porém, o objetivo inicial não foi cumprido e, com a realização das tarefas neste período, foi possível detetar dificuldades práticas e lacunas nas bases de gestão e dos processos.

As tarefas desempenhadas

No decorrer do estágio, as tarefas executadas não constavam totalmente no plano inicial acordado. Neste período, a maioria das tarefas executadas foram relacionadas com a reengenharia dos processos, uma vez que, para avançar com a elaboração de um sistema de controlo de gestão, as bases operacionais deveriam estar solidificadas e adequadas. Porém, tal não foi verificado.

Assim, em relação à **engenharia dos processos** (e não reengenharia), foi **elaborado um mapa com todas as tarefas de todos os departamentos**, incluindo a periodicidade de realização, os seus responsáveis e, caso se verificasse, o procedimento associado. No entanto, não foi possível incluir as tarefas do departamento de *marketing* e de operações, uma vez que essa informação não foi disponibilizada.

Porém, focando apenas na informação disponibilizada, procedeu-se à **recolha dos procedimentos** para a sua revisão. A recolha consistiu em perguntar a cada trabalhador os passos de execução das suas tarefas e analisar os procedimentos que se encontravam no sistema e já impressos. No entanto, verificou-se que os procedimentos existentes estavam desatualizados, uma vez que a última revisão foi em 2011, e que não existia uma coerência na execução das tarefas por parte dos trabalhadores, pois estes criaram os seus próprios procedimentos. Esta lacuna é justificada pela falta de orientação sobre a execução de cada tarefa e a falta de controlo na sua realização. Com a informação disponível, procedeu-se à **elaboração de um dossiê de todos os procedimentos recolhidos**, com um código de procedimento associado, a sua designação para auxiliar a compreensão, o responsável hierárquico a quem se reporta os problemas ou as dúvidas e os passos para a sua execução. Apesar de não estar completo com todos os procedimentos, estes foram disponibilizados aos trabalhadores, consoante as suas tarefas, de forma a orientar a sua execução. Estes procedimentos foram igualmente cedidos aos novos trabalhadores para

orientar a realização de cada tarefa e fornecer informação sobre o responsável hierárquico a comunicar, facilitando a sua integração.

De modo a orientar cada trabalhador sobre as tarefas principais a desempenhar, **foi elaborado um guia semanal com as tarefas e as horas** para a sua execução. Assim, os funcionários puderam passar a seguir diretrizes mais específicas quanto ao cumprimento de tarefas. Foi também reestruturado o **manual de acolhimento**, adicionando as normas de funcionamento, o horário de trabalho, os direitos e deveres do trabalhador e a informação sobre o negócio da Orcopom. Desta forma, o novo integrante da equipa recebe este manual como sendo o passo inicial da sua integração.

Sendo um dos objetivos do estágio a implementação de um *software* de gestão de equipas e processos, uma das tarefas desempenhadas foi **a pesquisa de softwares** desta natureza. Após a recolha da informação sobre os *softwares* disponíveis, procedeu-se à sua experimentação e avaliação, concluindo que, para as necessidades da empresa, o *software* indicado seria um módulo complementar do PHC Advanced, o PHC equipas.

Com o intuito de informar o novo trabalhador sobre as metas a atingir com a execução das suas tarefas, foi **desenhada uma ficha informativa** que consiste num documento com informação sobre as tarefas a desempenhar na função que integra, as metas a atingir em cada uma das tarefas e o responsável hierárquico a quem reportar em caso de questões operacionais e administrativas.¹¹

Para além das tarefas relacionadas com o objetivo do estágio, foram realizadas outras tarefas distintas como a **inventariação de stock não negócio**, como material de escritório, material elétrico, entre outros, de modo a controlar o que existe em armazém e que não se destina à comercialização.

¹¹ Ver exemplo da ficha informativa no Anexo II do presente relatório.

No que diz respeito à **introdução do controle de gestão** na empresa, este não foi possível, dado o período de estágio ter-se mostrado insuficiente e, uma vez que não existia um departamento de controle de gestão, foi necessário refletir sobre as necessidades de gestão e controle da empresa, sobre as ferramentas que já utilizam e que pretendem introduzir. Assim, o foco passou a ser a construção das bases de controle.

Com a execução das tarefas acima descritas, foi possível identificar problemas no dia a dia da empresa e nas bases do ambiente de controle, alertando a gestão para a sua existência, contribuindo para a resolução dos mesmos e propondo ações de melhoria.

5. O controlo de gestão da empresa

“Já é humanamente impossível para os corpos gerentes controlarem tudo através de uma análise direta e do dia a dia. Continuar a crescer e sendo esse controlo impossível, temos de criar ferramentas que nos ajudem.” Dr. Pedro Araújo, diretor geral da Orcopom.

5.1 Os objetivos da empresa

No que concerne à necessidade de introduzir o controlo de gestão, o diretor geral argumentou que, até então, não tinha surgido a necessidade de implementar um sistema dessa natureza, dada a sua capacidade de controlar tudo na empresa enquanto esta ainda tinha uma dimensão mais reduzida.¹² Com o aumento do volume de vendas e o consequente crescimento da empresa, colocou a nu a incapacidade das ferramentas de gestão atualmente utilizadas acompanharem esta evolução e o grau de dificuldade em alcançar os objetivos definidos.

Para além da introdução do controlo de gestão na empresa ser uma questão de melhoria da sua eficiência, uma outra razão que o diretor geral apresentou foi a de, a médio-prazo, pretender tornar a Orcopom líder do mercado onde atua. Para tal, a empresa tem de construir uma base de gestão sólida capaz de controlar tudo o que se passa internamente, sem entraves nos processos.

No que concerne à definição de uma estratégia a médio prazo, a gestão da empresa Orcopom considera que esta não é uma prioridade, pelo que a elaboração de um orçamento para um período superior a dois anos não é realizada. Contrapondo à gestão da empresa, o contabilista externo afirma que

¹² Ver entrevista transcrita em Apêndice I.

elaborar um orçamento a cinco anos, com uma estratégia bem definida para esse período, seria uma mais valia.¹³

A gestão procura, também, melhorar a comunicação entre os departamentos e dentro do próprio departamento, em que, segundo o Dr. Pedro Araújo, “a responsável pelo armazém anda todos os dias a pedir para concluírem determinada tarefa, mas não a fizeram, a dar instruções de trabalho e não cumpriram.”¹⁴

5.2 As ferramentas de controlo de gestão atuais

Através da entrevista realizada ao diretor geral¹⁵, foi possível identificar as ferramentas de controlo que a empresa utiliza.

Apesar da Orcopom não ter departamento de controlo de gestão nem utilizar ferramentas desta vertente da gestão, utiliza um ERP para suportar a atividade, porém não o utiliza para medir KPI. O ERP utilizado pela gestão é o PHC Advanced e recorrem a este *software* para extrair análises das vendas mensais e informação dos contactos de clientes e fornecedores, nomeadamente, limites de crédito e datas de envio de encomendas parciais e completas.

A gestão define um **orçamento anual previsional** que contém os objetivos de venda anuais para o ano seguinte, as margens esperadas com esses objetivos de vendas e as necessidades de tesouraria e compras. Este orçamento é definido entre os meses de novembro e dezembro do ano anterior pelo Dr. Pedro Araújo, baseando-se nas margens de venda médias mensais. Neste orçamento, a gestão consegue perceber se as vendas expectáveis serão suficientes para acompanhar

¹³ Ver entrevista transcrita no Apêndice III.

¹⁴ Citação presente na entrevista transcrita presente no Apêndice I.

¹⁵ Entrevista transcrita em Apêndice I.

a estrutura de custos. Porém, a gestão não mede KPI para a análise de desvios ou para saber se as metas estão a ser cumpridas.

Para além do orçamento acima descrito, o contabilista externo envia mensalmente um **relatório de gestão mensal**. Este relatório é construído com base nos documentos contabilísticos fornecidos pela Orcopom como faturas, recibos de pagamento, extratos bancários, entre outros documentos necessários. Este relatório é previsional e, na avaliação do próprio contabilista, pode conter “10% de margem de erro”, sendo enviado dois meses depois do encerramento de contas do mês correspondente. Este documento engloba as obrigações fiscais com os valores apurados até ao momento, a demonstração de resultados até o presente mês, um gráfico representativo da evolução mensal das vendas e margem bruta, um mapa comparativo com rubricas de despesas (fornecimento de serviços externos, gastos com pessoal, entre outras) e receitas (vendas e serviços prestados e margens), o ranking descendente dos principais gastos incorridos, a análise patrimonial com a estrutura do ativo, passivo e capital próprio e os indicadores de rentabilidade, endividamento e liquidez.

5.3 As rotinas de controlo atuais

Toda a informação descrita sobre as rotinas de controlo atuais foi recolhida através da entrevista à diretora operacional, Dr.^a Dora Santos.¹⁶

A gestão da Orcopom definiu uma rotina de controlo através de reuniões realizadas uma vez por mês, de modo a que todos os funcionários tenham conhecimento da realidade da empresa, através da exposição de dados provenientes de indicadores financeiros (volume de negócios, custos, entre outros), de erros cometidos, no mês em questão, na execução de determinado

¹⁶ Ver entrevista transcrita em Apêndice II.

procedimento e de outros assuntos que seja importante comunicar a todos os departamentos.

Apesar de estas reuniões terem sido definidas com realização mensal para comunicar os temas descritos anteriormente, estas reuniões não tiveram caráter assíduo. No período de estágio, apenas foi realizada uma reunião, no dia 9 de janeiro de 2020, dando a indicar uma menor relevância que estas reuniões têm para a gestão.

Para além da reunião mensal com os funcionários, é realizada uma reunião informal apenas com o diretor comercial e o único trabalhador da área comercial. Segundo o diretor geral, “essas reuniões são realizadas quase por conversa e feito tudo por intuição”¹⁷ e, deste modo, não fica registado o que foi abordado e decidido nessas mesmas reuniões.

De modo a controlar os desvios no orçamento, a gestão recorre aos relatórios de gestão periódicos fornecidos pela empresa de contabilidade. Constatando-se desvios nos rácios presentes nesse documento, procede-se a uma análise conjunta entre a gestão e o contabilista externo. Para além do relatório, e de forma a acompanhar a evolução das vendas reais, a gestão realiza um acompanhamento mensal da evolução das mesmas através do *software* ERP para controlar os desvios no orçamento previsional.

No que concerne ao controlo de compras de mercadoria, a gestão definiu que nenhum pagamento ou ordem de compra é realizado sem a assinatura do Dr. Pedro Araújo. Assim, procura-se evitar a compra desnecessária ou errada de mercadoria. A nível das vendas, foi definido, no ERP, um bloqueio para as vendas que apresentem uma margem abaixo dos 35%. Caso esse bloqueio aconteça, apenas o Dr. Pedro Araújo poderá desbloquear.

¹⁷ Citação presente na entrevista transcrita no Apêndice I.

5.4 As tentativas de implementação do controlo de gestão e as dificuldades sentidas

Devido à falta de tempo por parte do departamento de gestão, a implementação do controlo de gestão na Orcopom foi sempre adiada. A diretora operacional, juntamente com o diretor geral, foram recolhendo, ao longo do tempo, estratégias para colocar em prática. Porém, a falta de recursos e, acima de tudo, a falta de prioridade dada a este assunto, impossibilitaram a sua introdução. A falta de tempo advém da necessidade de resolver erros cometidos pelos funcionários, incidências nas encomendas de clientes e compras a fornecedores, de controlar procedimentos como a gestão das bases de dados dos contactos e, para além disso, de executar as tarefas que os seus cargos acarretam.

Um dos problemas apontados para a dificuldade de introduzir KPI é a complexidade na automatização da medição destes indicadores, devido à tipologia de negócio não ser uniforme, isto é, o processo desde o orçamento dado ao cliente até à entrega da mercadoria não é sempre realizado da mesma forma. Variáveis como o tipo de cliente, o tipo e quantidade de artigos da encomenda e a adição de personalização nesses artigos (bordados ou estampados) tornam o processo diferente e, assim, difícil de mensurar.

O entrave na medição dos KPI por posto de trabalho também foi apontado como uma dificuldade. Este problema tem dificultado a delegação de tarefas, a premiação dos funcionários por atingirem determinados objetivos e a obtenção de análises estatísticas do desempenho individual e coletivo.

As estratégias de automatização dos KPI e a extração de resultados definida de forma a reduzir a deturpação dos mesmos apresentam elevada complexidade para a gestão.

6. Síntese

Até à atualidade, a Orcopom recorria ao orçamento previsional anual unicamente como um meio de previsão de rendimentos e gastos, mediante as vendas expectáveis para esse ano. A gestão projeta o volume de vendas anuais e associa, assim, os custos inerentes a essas mesmas vendas originando uma margem. Este orçamento é apenas definido pelo principal membro da gestão, o diretor geral, não tendo em conta a participação de outros intermediários.

Com o crescimento da empresa, visível na evolução positiva das vendas nos últimos quatro anos, esta sentiu a necessidade de introduzir novas ferramentas que lhe permitissem um maior controlo. São observadas lacunas na execução do controlo na empresa por parte da gestão, nomeadamente a falta de medição de desempenho individual e coletivo através de KPI, a falta de assiduidade na realização das reuniões mensais e posterior realização de atas das mesmas, a elaboração apenas de um orçamento previsional de vendas para curto-prazo, a falta de objetividade no cumprimento da estratégia definida e a obtenção de informação financeira fora do tempo.

As tarefas realizadas no período de estágio tiveram como principal objetivo colmatar as falhas visíveis e a falta de rigor no cumprimento dos procedimentos, a criação de rotinas de trabalho, a reestruturação do manual de acolhimento para a integração dos novos membros e o fornecimento de orientação para o cumprimento das metas esperadas para cada função.

Apesar das várias tentativas de implementação do controlo de gestão, existiram diversas barreiras a essa ação. A gestão menciona que a medição de KPI é difícil de realizar, consequência da tipologia do negócio, e a falta de tempo, devido à execução das tarefas diárias, não permitem traçar o plano de ação mais exequível.

Capítulo 5

Discussão de Resultados

Este capítulo tem como propósito confrontar os resultados obtidos na investigação, presente no capítulo da análise do caso, com as conclusões extraídas dos artigos revistos, presentes no capítulo de revisão da literatura. Adicionalmente, é mencionada e justificada a resposta à questão de investigação.

O departamento de gestão da Orcopom é constituído por três elementos: o administrador, o gestor e a diretora operacional, sendo que os dois primeiros partilham um grau de parentesco direto.

Uma estrutura familiar tem maior tendência a constituir-se como uma **estrutura centralizada** originada pelo controlo exercido pelos membros da mesma família pertencentes ao topo da hierarquia (Zahra et al., 2004). Esta estrutura coloca a tomada de decisão apenas nestes membros e, na Orcopom, essa centralização do poder de decisão encontra-se bem sinalizada no organigrama¹⁸ e é também muito visível nas decisões tomadas pela gestão no seu dia a dia, como a realização do orçamento ou a execução das ordens de compra.

¹⁸ Ver organigrama completo no Anexo I.

A Orcopom é uma empresa madura que sentiu a necessidade de introduzir o **controle de gestão** como ferramenta de controle, uma vez que tem o objetivo de aumentar a sua competitividade no mercado em que atua e, com o crescimento exponencial da empresa, o controle sem ferramentas adequadas já não é possível. Segundo o diretor geral da Orcopom, “continuar a crescer e sendo esse controle impossível, temos de criar ferramentas que nos ajude”. Essa afirmação do diretor geral vai ao encontro das conclusões retiradas na revisão de literatura sobre a importância do controle de gestão nas empresas, principalmente nas PME (Macintosh & Quattrone, 2010; Malmi & Brown, 2008; Merchant & Stede, 2007; Otley, 1980; Simons, 1995).

Porém, e tal como é defendido por vários autores (Benjaoran, 2009; Hudson et al., 2001; Laitinen, 2011), uma PME como a Orcopom apresenta **limites de recursos** no que respeita ao controle de gestão. A realização de planeamentos apenas de curto prazo sem orientação e com insuficiência de análise, a formulação e a introdução de estratégias são apontadas como falhas nas PME (Russo, 2009) que são visíveis na Orcopom. Complementando essa conclusão, segundo o contabilista externo da Orcopom, esta “apresenta lacunas que são transversais a este tipo de empresas”, destacando a necessidade de mais funcionários para facilitar a delegação de tarefas, de modo a investir tempo na elaboração e introdução de um sistema de controle de gestão.

Vários autores apontam três fatores organizacionais principais que influenciam o condicionamento ou a necessidade de introduzir o controle de gestão: a dimensão, a idade e a sua estrutura organizacional (Davila, 2005; Hudson et al., 2001; Neubauer et al., 2012; Odar et al., 2012; Greiner, 1998). Tal como se concluiu na revisão de literatura, as empresas com uma **dimensão** reduzida são menos propensas a adotar mecanismos de controle, a sua **idade**, equiparada aos anos de experiência, influencia a codificação de sistemas formais de controle e a **estrutura organizacional** com controle familiar tende a reduzir o uso de sistemas de controle de gestão, devido à sua estrutura centralizada.

Estes três fatores supramencionados são verificados na Orcopom, sendo justificados na tabela 3 com as citações da entrevista realizada ao seu diretor geral, transcrita no Apêndice I do presente relatório.

Fatores	Justificação
Dimensão	“A dimensão da empresa, até algum tempo atrás, permitia que eu fizesse este controle quase diariamente e supervisionando as tarefas. Neste momento, estou a perceber que isso é impossível.”
Idade	“Nenhum dos pontos críticos está a ser gerido com KPI ou outras ferramentas, mas à base do conhecimento que temos do quotidiano da empresa e a nossa experiência no negócio.”
Estrutura Organizacional	“Tudo isto é muito culpa de ser uma hierarquia centralizada. O meu estilo de gestão exige que eu tenha controle sobre tudo e reconheço que centralizo muito em mim a tomada de decisão.”

Tabela 3 - Citações da entrevista realizada ao diretor geral da Orcopom que identificam os fatores que influenciam a adoção do controle de gestão.

Fonte: Autoria própria, com base no Apêndice I.

À luz do *execution premium* (Kaplan & Norton, 2008), a estratégia é o primeiro ponto de um sistema integrado de controlo de gestão. Desta forma, esta deverá ser definida de forma concisa e clara para uma melhor compreensão para todos os trabalhadores, estabelecendo um alinhamento entre as pessoas, a empresa e os recursos. Segundo Kaplan e Norton (2008), o *execution premium* permite que as organizações se orientem para o objetivo, tendo uma visão global de toda a sua envolvente micro e macro, procurando assim solucionar os problemas que surgem (Kaplan & Norton, 2008).

Segundo Collis e Rukstad (2008), uma estratégia está bem definida quando o seu objetivo, a sua vantagem e o seu âmbito estão claros (Collis & Rukstad, 2008).

Contrapondo a revisão do *execution premium* com a análise do caso da empresa Orcopom, conclui-se que a sua estratégia foi definida pela gestão com base na visão, mas apresenta lacunas na sua definição.

Avaliando a estratégia da Orcopom com base nos três critérios definidos por Collis e Rukstad (2008), o objetivo não é claro, uma vez que apenas referem que pretendem ser líderes de mercado no seu setor de atividade e não esclarecem o que é ser “líder de mercado”, não incluíram a vantagem e o âmbito de atuação é referido como sendo “no mercado nacional”. Assim, conclui-se que a estratégia está incompleta e pouco clara, sendo esse problema solucionado através de uma redefinição consciente e que cumpra com esses três critérios.

Uma vez que as fases iniciais do sistema *execution premium*, no caso da Orcopom, não estão definidas corretamente (fase de desenvolvimento da estratégia e a sua clarificação) e, dado que é um sistema integrado e holístico, as fases seguintes não estão corretamente definidas (Kaplan & Norton, 2008).

Dada a estrutura centralizada da empresa, a estratégia e as iniciativas estratégicas ancoradas não são comunicadas com clareza aos trabalhadores, sendo muito notória a falha na comunicação e partilha de informação. É visível a falha no alinhamento da empresa com a estratégia. No entanto, a Orcopom aposta na formação dos seus trabalhadores para que estes adquiram as competências necessárias.

No que concerne às operações ligadas à estratégia, não existem programas de melhoria contínua e os processos necessitam de sofrer uma reengenharia para se adequarem. Porém, realizam um planeamento de vendas anual e acompanham a evolução mensalmente.

No que diz respeito às **ferramentas de controlo**, nomeadamente ao **orçamento anual**, este tem carácter previsional e apenas é elaborado por um membro da gestão, o diretor geral. No entanto, todos os membros da empresa deveriam estar envolvidos na sua preparação e não apenas um elemento. A cooperação de vários funcionários dos diversos departamentos permite: reunir mais informação com relevância para a definição das metas, a alocação dos recursos e, ainda, ter uma maior consciência dos problemas globais da empresa (Anthony et al., 2014; Bergstrand, 2009).

Em relação à definição e medição de **KPI**, a gestão apenas analisa **indicadores financeiros**, através do relatório mensal. Para além de os KPI serem cruciais para esse controlo, é igualmente essencial a transferência e obtenção de informação de qualidade para utilizar na tomada de decisão. Neste momento, a Orcopom tem essa deficiência na gestão. Ao utilizar o orçamento sem medição de KPI e sem controlo intermédio de metas, esta ferramenta não está a ser aproveitada como poderia. Estes controlos devem ser vistos como

complementares (Malmi & Brown, 2008). Assim, é sugerida a incorporação de KPI não financeiros ou híbridos.

Ao nível da execução de rituais de gestão como as **reuniões**, a gestão da Orcopom definiu que, mensalmente, se deveria realizar uma reunião com todos os funcionários da empresa, com o propósito de abordar os assuntos mais pertinentes como a situação financeira, a orientação para o cumprimento de metas e a resolução de problemas. Porém, e como foi possível constatar no decorrer do período de estágio, em seis meses apenas se realizou uma reunião deste tipo, no mês de janeiro, e os assuntos tratados distanciaram-se dos previamente definidos.

Apesar do diretor geral afirmar a importância que estas reuniões têm para o funcionamento da empresa e os autores defenderem que esta prática comunicativa é fundamental (Tracy & Dimock, 2003), a gestão não cumpriu com a assiduidade deste ritual. Para colmatar essa falha, as reuniões devem ter um carácter assíduo e com os assuntos a tratar bem definidos.

Uma vez que a gestão da Orcopom não utiliza ferramentas de controlo de gestão, este departamento recorre a um **ERP** para a extração de análises de vendas e de informação relativa aos contactos de clientes e de fornecedores, inclui informação por contacto para orientar os processos de compra e venda, nomeadamente, limites de crédito, datas de envio total e parcial das encomendas, entre outros dados essenciais. Segundo os autores Grandlund e Mouritsen (2003), o controlo de gestão e o ERP são considerados inseparáveis (Grandlund & Mouritsen, 2003). Deste modo, a Orcopom, ao introduzir o sistema de controlo de gestão, pretende integrar todas as ferramentas de controlo possíveis com o ERP, como a automatização da medição dos KPI, o aumento de

avisos e bloqueios dos processos para não avançar no caso de incidências e a obtenção de análises estatísticas de desempenho individual.

No decorrer do estágio, foi possível observar, no quotidiano, as dificuldades práticas que a empresa enfrenta. Verificou-se o incumprimento dos procedimentos por parte dos trabalhadores. Para tentar solucionar estes problemas, foram estabelecidas novas rotinas de trabalho através de guias semanais e o controlo futuro da execução dos passos dos procedimentos definidos para cada trabalhador. Porém, os problemas não são só operacionais. O dinamismo do negócio, o informalismo e a visão do controlo como segundo plano não propiciam um controlo de gestão eficaz.

Com a introdução de um sistema de controlo de gestão apropriado, de acordo com o dinamismo da empresa e do seu setor de atividade, o **controlo interno** deve ser realizado com ferramentas adequadas como o orçamento a médio prazo, com um maior conhecimento dos problemas e das oportunidades, uma monitorização mais eficaz e eficiente através da medição dos KPI e proporcionando uma comunicação regular recorrendo às reuniões de carácter periódico.

Resposta à questão de investigação

Após discutir os resultados obtidos, foi possível responder à seguinte questão de investigação: **Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?**

Com base no período de estágio na Orcopom, nas tarefas executadas, na observação direta e na análise das entrevistas realizadas, foi possível concluir que são sentidas diversas dificuldades na elaboração e introdução de um sistema de controlo de gestão numa PME, principalmente se esta tiver uma estrutura centralizada.

A primeira dificuldade sentida foi a **falta de informação** sobre quais as ferramentas mais adequadas para esta empresa em específico, uma vez que não se procedeu à sua implementação para testar a sua eficácia. A **falta de conhecimento das funcionalidades do ERP** também foi observada. O **dinamismo do setor e a incerteza do negócio** da Orcopom não permitem que se defina um plano fixo, levando a que a gestão execute ações insuficientemente planeadas.

Para além das dificuldades supramencionadas, destacam-se:

- A falha na elucidação e clarificação da sua estratégia;
- A resistência e indisciplina da gestão em abdicar do controlo que exercia e continua a exercer;
- A falta de bases do ambiente de controlo interno, no que concerne às políticas e procedimentos;
- A falta de definição das tarefas que dificulta a definição de KPI relacionados com as mesmas;
- A falha na partilha de informação.

Capítulo 6

Proposta de Melhoria

Neste capítulo é sugerida uma proposta de melhoria à luz do *execution premium*, tendo como base as características deste sistema e os problemas observados na empresa Orcopom.

O *execution premium* revela uma importância acrescida na forma como as empresas encaram a estratégia que definem, de forma ordenada e consciente, e como se organizam para que tudo corra como o esperado. Assim, é proposto um sistema de controlo de gestão integrado, com o propósito de responder às falhas e necessidades de controlo identificadas e, ainda, colmatar algumas das barreiras na elaboração de um sistema desta natureza. São apresentadas ferramentas que se mostram essenciais para o controlo e para a obtenção de informação necessária à gestão.

Dado que um sistema de controlo de gestão tem que ser adequado a cada empresa, com base nas ferramentas ao seu dispor e que se adequem aos seus recursos e competências, segue-se uma proposta de sistematização dos passos que a empresa ainda tem que dar, com base nas fases do *execution premium*, defendidas por Kaplan e Norton (2008).

Os passos para a elaboração do sistema de controlo de gestão propostos são:

1. Avaliar os pontos críticos do negócio;
2. Refletir sobre o que a gestão necessita para gerir o negócio;
3. Avaliar a informação passível de se obter e a que não é obtida;
4. Elaborar um pacote de controlo adequado.

1. Avaliar os pontos críticos do negócio

Seguindo os passos supramencionados, a primeira etapa é a **avaliação dos processos-chave do negócio**. No caso da Orcopom, os processos-chave identificados são o processo de orçamentação ao cliente, a fase de diagnóstico das necessidades do cliente, a personalização de todo o processo de venda e a gestão das encomendas¹⁹. Estes são os pontos críticos essenciais, dado que a empresa é valorizada pelo suporte técnico fornecido ao cliente quando este pede soluções e procura fornecer um serviço que os concorrentes não fornecem.

¹⁹ Ver entrevista transcrita presente no Apêndice I.

2. Refletir sobre o que a gestão necessita para gerir o negócio

A etapa seguinte é a **reflexão sobre o que a gestão necessita para gerir o negócio e a empresa**. Através da presente análise do caso, concluiu-se que a gestão da Orcopom não tem bases de controlo sólidas, pelo que carece de um planeamento estruturado com a informação que necessita de obter e os prazos de produção e extração da mesma. A gestão não obtém toda a informação que necessita para tomar decisões ou executar o controlo e, para além disso, afirmou que necessita de mecanismos e ferramentas de controlo que a auxiliem a gerir da forma mais eficaz e eficiente, com informação de qualidade. Adicionalmente, a falta de assiduidade na realização de reuniões eleva os problemas de comunicação da informação entre departamentos.

Os tópicos abordados neste passo, no que concerne à reflexão dos problemas de gestão, estão abordados nos passos seguintes, incluindo a proposta de solução.

3. Avaliar a informação passível de se obter e a que não é obtida

Após essa reflexão, segue-se a **avaliação da informação**. O processo de avaliação da informação que a gestão necessita para gerir divide-se em dois caminhos: a informação que não é obtida e a informação que é possível obter. No primeiro caminho, a gestão deverá definir qual a **informação que não está a obter** e procurar meios para assegurar a sua obtenção. No caso de ser **possível obter** determinada informação, deverá verificar a sua qualidade através das características definidas por Miller (1996), referidas no capítulo de revisão de literatura do presente relatório. No caso da informação não apresentar a qualidade necessária, por não se verificar alguma dessas características, o foco estará em melhorar as ferramentas para, conseqüentemente, melhorar a sua qualidade.

No período de estágio, foi possível apurar que a Orcopom não obtém toda a informação que necessita. Para além de não ter KPI bem definidos, a gestão não obtém informação sobre os tempos de resposta às incidências, de preparação e de entrega da encomenda ao cliente, de atraso médio das mesmas, de execução das compras e de entrega das mesmas ao armazém da Orcopom. Todos os pontos anteriormente referidos não são geridos pela gestão da empresa, pelo que são fundamentais para avaliar o grau de desempenho e a qualidade do serviço.

No que respeita à informação obtida, a gestão obtém indicadores avançados como o volume de vendas, através do *software* ERP, em que é extraído o número de vendas atual, em qualquer momento, e o total mensal. Esta informação é considerada de qualidade pois cumpre todos os requisitos definidos por Miller (1996). Adicionalmente, o relatório periódico enviado pelo contabilista externo

contém informação financeira como a análise de indicadores económico-financeiros sendo estes indicadores de rendibilidade, endividamento e liquidez.

Porém este relatório não cumpre os requisitos de tempestividade e precisão, dado que é recebido com atraso de dois meses e com uma margem de erro tolerada demasiado elevada de 10%, na opinião do próprio contabilista. Para se tornar informação de qualidade, este relatório deverá ter um dia estipulado para ser recebido no mês seguinte a que corresponde a análise e conter dados com menor margem de erro.

4. Elaborar um pacote de controlo adequado

Após realizar essa introspeção sobre o que é necessário gerir e o que falta para tal, segue-se a **escolha do pacote de controlo**. Para a Orcopom, o pacote de controlo proposto é composto pelos seguintes componentes:

- Introdução de KPI e a sua automatização no PHC Advanced;
- Planeamento mensal de extração da informação;
- Ajustamento do orçamento;
- Planeamento anual de orientação às ações de controlo e à tomada de decisão;
- Estabilização dos rituais de gestão para melhorar a comunicação através de reuniões periódicas.

4.1 Introdução de KPI e a sua automatização

A escolha das ferramentas de extração de informação tem de se adequar ao tipo de informação e aos recursos e competências de cada empresa. Assim, a proposta de introdução de **KPI** focar-se-á na extração da informação que está em falta e o auxílio ao orçamento na avaliação de desvios, fornecendo as bases para uma análise crítica que será realizada todos os meses.

Os KPI propostos são flexíveis, de modo a que o seu ajustamento seja possível, dado o dinamismo do negócio. Adicionalmente, é proposta a sua automatização na sua totalidade, se possível, através do PHC Advanced, de modo a que os dados estejam no sistema e a sua extração seja realizada a qualquer momento. A automatização dos KPI deverá ser discutida com a empresa de suporte técnico do ERP que assiste a Orcopom.

Os KPI propostos estão categorizados pelas seguintes áreas (ver Anexo III do presente relatório):

- Financeira
- Comercial
- Marketing
- Compras
- Logística

Estes indicadores não podem ser apresentados e analisados individualmente pois devem acompanhar uma contextualização dos objetivos da empresa e a combinação entre os vários KPI, para não incorrer numa análise individual inadequada. Assim, os KPI deverão ser extraídos no início de cada mês, sendo os dados relativos ao mês anterior, e analisados, posteriormente, em conjunto com os resultados mensais.

4.2 Planeamento mensal de extração de informação

Tendo em conta as ações de extração da informação, foi desenhado um **plano mensal** com os dias a que corresponde cada ação para obter a informação necessária às atividades de gestão. Assim, a ilustração do plano mensal está representada na figura 6.

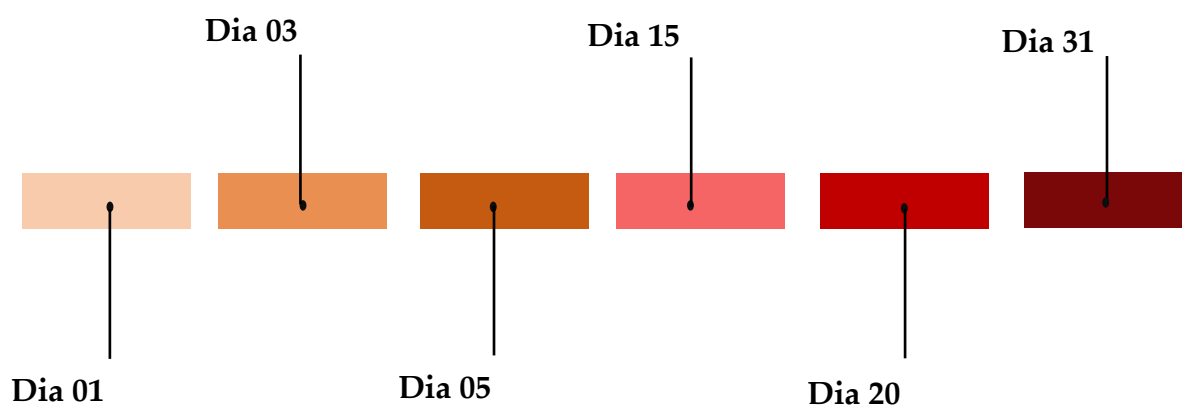


Figura 6 - Plano mensal para a extração de informação.

Fonte: Autoria própria.

Segue-se a justificação dos dias mencionados no plano mensal:

- Dia 01 – início do mês.
- Dia 03 – extração de dados através da mensuração dos KPI.
- Dia 05 – realização da previsão de tesouraria.
- Dia 15 – recebimento do relatório de contas mensal enviado pelo contabilista externo contendo os resultados do mês anterior.
- Dia 20 – realização da reunião de gestão que utiliza a informação assim recolhida.
- Dia 31 – fim do mês.

4.3. Ajustamento do orçamento

Uma vez que a Orcopom já utiliza o **orçamento tradicional**, é proposta a extensão desse orçamento tradicional para um horizonte superior de cinco anos, articulado num planeamento com visão estratégica a médio-prazo. Com a informação de todos os documentos obtidos através da contabilidade e internamente, devem-se definir taxas de crescimento para as rubricas mais importantes para o negócio como os gastos com pessoal ou custos com stock. Mensalmente, deverá realizar-se o *forecast*, isto é, a análise aos desvios das metas, caso se verifique a necessidade de ajustamentos ao orçamento e, anualmente, deve-se avaliar a evolução das metas intercalares. A medição de KPI relacionados com o orçamento permitirá acompanhar os desvios e o cumprimento das metas intercalares definidas de acordo.

A proposta de elaboração inclui a participação da diretora operacional e do recente departamento de controlo de gestão. Para além de definirem valores mais realistas, dado o conhecimento que advém dos seus vários departamentos, o orçamento passa a ser visto como sendo de toda a empresa. Assim, irá motivar os colaboradores para o cumprimento das metas e objetivos traçados. Adicionalmente, o orçamento deverá ser elaborado com base em valores reais extraídos no prazo estipulado, cumprindo com todos os requisitos da qualidade da informação. Por essa via, é uma ferramenta mais coerente e fidedigna, tendo em conta a possível necessidade de sofrer alterações, fruto do dinamismo do setor.

4.4. Planeamento anual do controlo de gestão

Durante o ano, o departamento de gestão de uma empresa tem a responsabilidade de tomar determinadas decisões, tanto de controlo das metas como de reestruturação do orçamento ou mudança de estratégias. Dado que a gestão da Orcopom não tem definidos os meses de atuação, é proposto um planeamento anual orientador, ilustrado na figura 7.

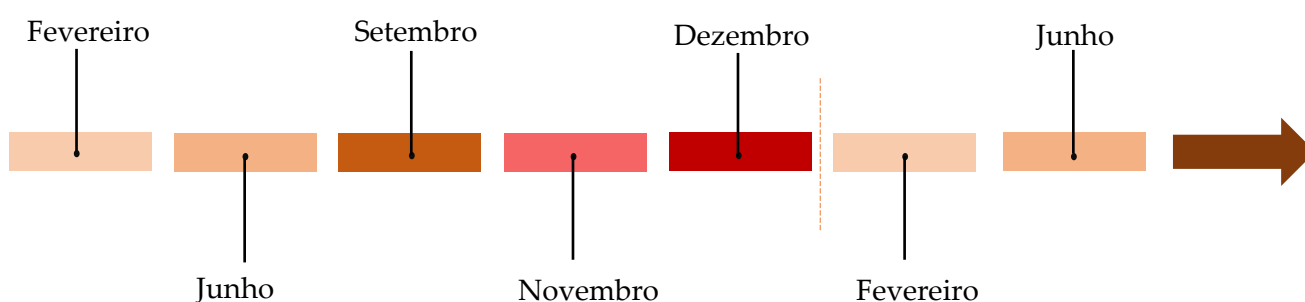


Figura 7 - Plano anual para orientação das ações de gestão.

Fonte: Autoria própria.

Segue-se a legenda dos meses mencionados no plano anual:

- Fevereiro – reflexão sobre os resultados do ano anterior.
- Junho – realização do *forecast*, caso se justifique.
- Setembro – reflexão sobre a estratégia.
- Novembro – elaboração do orçamento para o ano seguinte e revisão das metas de médio e longo prazo.
- Dezembro – fim do ano.

4.5. Reuniões periódicas

A gestão da Orcopom admite que a falha de comunicação entre os departamentos e a dificuldade em se realizarem reuniões com caráter periódico são problemas que afetam o dia a dia da empresa. Como ferramenta complementar a todas as supramencionadas, é proposta uma estabilização dos rituais de gestão através da realização de reuniões com três períodos distintos: semanal, mensal e anual.

A reunião de periodicidade semanal deverá ser realizada por departamento, todas as segundas feiras durante a manhã, participando apenas o chefe desse departamento e os trabalhadores que integram o mesmo. Esta reunião tem como propósito estabelecer objetivos, orientar o comportamento dos trabalhadores para essa semana e melhorar a comunicação entre as hierarquias.

A reunião de periodicidade mensal tem um propósito mais orientado para a análise da informação que é extraída nos dias definidos no planeamento mensal proposto no presente relatório. Nesta reunião, deverá participar todo o departamento de gestão. Para além da análise da informação extraída, outros temas a tratar poderão ser a aprovação de despesas, de recrutamentos, entre outros assuntos.

A reunião de periodicidade anual deverá ser realizada no mês de fevereiro, o mês em que é executada a análise do desempenho do ano anterior. Nesta reunião devem participar todos os trabalhadores da Orcopom, de modo a que todos tenham consciência do histórico desse ano que passou, das falhas cometidas, do cumprimento, ou não, das metas definidas, do desempenho coletivo e, ainda, das metas para o novo ano.

Para além da periodicidade proposta, a realização de reuniões adicionais não está impedida e deverá ser executada.

Capítulo 7

Conclusão

“Não se gere o que não se mede, não se mede o que não se define e não há sucesso no que não se gere.” William Edwards Deming, 1950-1993.

A Orcopom, tal como outras PME, sentiu a necessidade de implementar um sistema de controlo de gestão adequado às suas necessidades e estratégia. Porém, não possuía os recursos necessários e, nas várias tentativas, enfrentou dificuldades.

Após analisar criticamente as lacunas da Orcopom, através do trabalho efetuado no estágio e à luz da revisão da literatura realizada, foi definida a seguinte **questão de investigação**: Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?

De modo a responder à questão de investigação, o **método** utilizado foi o de estudo de caso, através da observação direta, a realização de entrevistas aos membros da gestão da empresa e ao responsável externo da sua contabilidade, a análise de documentação da empresa e outras fontes primárias que a mesma concedeu acesso durante os meses em que decorreu o estágio presencial.

Assim, em **resposta à questão de investigação**, as dificuldades sentidas na elaboração e implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom são: a falta de informação sobre a adequação das ferramentas

disponíveis, incluindo o pouco conhecimento das funcionalidades do ERP utilizado, o dinamismo do negócio que leva a uma ação insuficientemente planeada, a falha na elucidação da estratégia definida, a resistência da gestão em abdicar do controlo, a falta de bases do ambiente de controlo interno, a falha na definição das tarefas delegadas e a falha na partilha de informação.

A investigação foi limitada pela alteração do tema de investigação, dada a situação atual da empresa, e a inconsistência do plano de estágio que só se foi tornando evidente à medida que se desenvolveu o mesmo. Para além dessas **limitações**, o período de estágio não foi suficiente para a conclusão do objetivo previsto, sendo este a elaboração e a implementação um sistema de controlo de gestão adequado à empresa em estudo, pelo que apenas foi possível propor a elaboração de um roteiro de implementação desse sistema com base no *execution premium*.

Este estudo apresenta uma **contribuição** para diferentes grupos de interesse como os gestores e académicos, fornecendo a base para oportunidade de investigação futura.

A **nível da organização**, a elaboração e a implementação de um sistema de controlo de gestão são tópicos relevantes para a gestão, na medida em que permitem orientar o comportamento dos trabalhadores e motivá-los para o cumprimento das metas definidas, controlar e avaliar o desempenho individual e coletivo e gerir de forma informada e consciente da realidade da empresa.

A **nível académico**, dado que os estudos sobre PME portuguesas são escassos, este trabalho procura colmatar as lacunas sentidas na literatura, no que respeita às barreiras enfrentadas pela gestão no desenho e introdução de um sistema de controlo de gestão nestas empresas.

Como **sugestão de investigação futura** menciona-se a observação das dificuldades de introdução do controlo de gestão referidas no presente relatório em PME internacionais e em PME sem estrutura familiar. Adicionalmente, e

tendo em conta que não foi possível implementar e avaliar a eficácia e eficiência do sistema de controlo de gestão proposto, propõe-se a implementação desse sistema numa PME com as características da Orcopom, de forma a avaliar a sua exequibilidade.

Questão de Investigação
Quais são as principais dificuldades na implementação de um sistema de controlo de gestão numa PME como a Orcopom?
Enquadramento Teórico
É apresentada uma revisão de literatura sobre as práticas de controlo de gestão nas PME e em empresas com estrutura familiar, sobre outros conceitos instrumentais para este trabalho, tais como a noção de sistemas de controlo de gestão, pacotes de controlo, <i>execution premium</i> , orçamentação, KPI, rituais de gestão, ERP e o <i>framework</i> COSO.
Resposta à Questão de Investigação
As dificuldades sentidas na Orcopom e que se acredita serem, em boa medida, generalizáveis a outras PME são: (i) o pouco conhecimento das funcionalidades do ERP utilizado e das demais ferramentas; (ii) o dinamismo do negócio que obriga a empresa a reagir de forma insuficientemente planeada; (iii) a falta de uma estratégia bem definida e exequível; (iv) a resistência da gestão em abdicar do controlo; (v) as deficiências do ambiente de controlo interno; (vi) a falta de clarificação das tarefas delegadas; (vii) a falha na partilha de informação.
Sugestão de Melhoria
São propostos quatro passos para a fundamentação das características desejadas do sistema de controlo de gestão a implementar: (1) avaliar os pontos críticos do negócio; (2) refletir sobre o que a gestão necessita para gerir o negócio; (3) avaliar a informação passível de se obter e a que não é obtida; (4) elaborar um pacote de controlo adequado. Sem prejuízo deste exercício, o pacote de controlo proposto para a Orcopom tem como eixos principais: (i) a introdução de KPI e a sua automatização no ERP; (ii) a introdução de rotinas de planeamento mensal de extração da informação; (iii) o ajustamento periódico do orçamento; (iv) o planeamento anual de orientação às ações de controlo e à tomada de decisão; (v) a estabilização dos rituais de gestão através de reuniões periódicas, devidamente organizadas e substantivas.
Limitações e Contributos
A investigação foi limitada pela alteração do tema de investigação e pelo período de estágio. Como sugestão de investigação futura, propõe-se a investigação das dificuldades de introdução do controlo de gestão em outras PME nacionais e internacionais, em PME sem estrutura familiar e a introdução do sistema proposto para avaliação da sua exequibilidade.

Tabela 4 – Tabela síntese.

Fonte: Autoria própria.

Fontes e Referências

1. Fontes

Relatório periódico de contas, relativo ao mês de junho de 2018, pp 1-7,
(documento interno da empresa Orcopom SA).

2. Referências bibliográficas

- Abrahamsson, G., & Gerdin, J. (2006). Exploiting institutional contradictions: the role of management accounting in continuous improvement implementation. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(2), 126–144.
- Alattar, J. M., Kouhy, R., & Innes, J. (2009). Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 5(1), 81–107.
<https://doi.org/10.1108/18325910910932223>
- Amat, J., Carmona, S., & Roberts, H. (1994). Context and change in management accounting systems: a Spanish case study. *Management Accounting Research*, 5(2), 107–122.
- Anthony, R., Govindarajan, V., Hartmann, F., Kraus, K., & Nilsson, G. (2014). *Management Control Systems: European Edition*. McGraw-Hill Education.
- Antunes, M. G., Quirós, J. T., & Justino, M. D. R. T. F. (2018). Role of Management Control Systems in Quality, Innovation and Organizational Performance in Portugal SMES Companies. *International Journal of Innovation and Technology Management*, 15(2), 1–22.
<https://doi.org/10.1142/S0219877018500141>
- Associação Empresas Familiares. (2015). Números e factos sobre as empresas familiares portuguesas. Retrieved November 20, 2019, from <https://empresasfamiliares.pt/>
- Baptista, A. (2017). *Métodos de Orçamentação*. Universidade Católica Portuguesa.
- Begonha, R. M. (2004). *Reengenharia, pessoas e organizações: Uma análise crítica da mudança organizacional*. (Publicações Dom Quixote, Ed.). Lisboa.
- Benjaoran, V. (2009). A cost control system development: A collaborative approach for small and medium-sized contractors. *International Journal of*

Project Management, 27(3), 270–277.
<https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2008.02.004>

- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. (S. AB, Ed.).
- Bhagwat, R., & Sharma, M. (2007). Performance measurement of supply chain management: A balanced scorecard approach. *Computers & Industrial Engineering*, 53(1), 43–62.
- Brown, M. (1996). *Keeping Score: Using the Right Metrics to Drive World-Class Performance*. New York, NY: Quality Resources.
- Bürkland, S., Zachariassen, F., & Oliveira, J. (2019). Meeting up for management control: bracketing interaction in innovation development. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16(1), 144–178.
<https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2017-0060>
- Burns, J., Martin Quinn, Warren, L., & Oliveira, J. (2013). *Management Accounting*. McGraw-Hill Education.
- Carenys, J. (2012). Management control systems: A historical perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1(1), 1–18.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
<https://doi.org/10.1063/1.5024417>
- Churchill, N. C. (1984). Budget choice-planning vs control. *Harvard Business Review*, 62(4), 150–164.
- Collis, D. J., & Rukstad, M. G. (2008). Can you say what your strategy is? *Harvard Business Review*, 86(4), 1–11.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway. (2013). *Internal Control — Integrated Framework. Executive Summary. (Vol. I e II)*. New Jersey. Retrieved from <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Application Techniques (VOL II)*. (Permissions Editor, Ed.). New Jersey: AICPA.
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative inquiry and research design : choosing among five approaches* (3rd ed.). SAGE Publications.
- Davenport, T. H. (1994). *Reengenharia de Processos*. (E. Campus, Ed.). Rio de Janeiro.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006>
- European Commission. (2009). Final Report of the Expert Group – Overview of Family-Business-Relevant Issues: Research, Networks, Policy Measures and Existing Studies, Directorate-Generale for Enterprise and Industry. Retrieved October 10, 2019, from http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sms/index_en.htm
- Fama, E. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *The Journal of Political Economy*, 88(2), 288–307. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511817410.022>
- Flamholtz G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 153–169.
- Fletcher, D. S., & Taplin, I. M. (1997). Operating review meetings enhance teamwork. *National Productivity Review*, 16(2), 69–78.
- Gonçalves, J. E. L. (2000). As empresas são grandes coleções de processos. *Revista de Administração de Empresas.*, 40(1), 6–10.
- Granlund, M., & Mouritsen, J. (2003). Introduction: problematizing the relationship between management control and information technology.

- European Accounting Review*, 12(1), 77–83.
- Green, S. G., & Welsh, M. A. (1988). Cybernetics and Dependence : Reframing the Control concept. *Academy of Management Review*, 13(2), 287–301.
<https://doi.org/10.2307/258578>
- Greiner, L. E. (1998). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 76(3), 55–67.
- Halabi, A. K., Barrett, R., & Dyt, R. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(2), 163–179.
<https://doi.org/10.1108/11766091011050840>
- Hanninen, V. (2013). *Budgeting at a Crossroads - The Viability of Traditional Budgeting - A Case Study*. Aalto University School of Business.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice development in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 95–116.
- Hendry, J., & Seidl, D. (2003). The structure and significance of strategic episodes: social systems theory and the routine practices of strategic change. *Journal of Management Studies*, 40(1), 1–38. Retrieved from <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00008>
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budget? *Harvard Business Review*, 81(2), 108–115.
- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C., & Baldwin, A. A. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall (Vol. 25). <https://doi.org/10.2308/iace.2010.25.4.789>
- Howie, R. L. J. (2011). *Results first: creating value performance continuum*. Palladium BSC Hall of Fame Report 2011.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations and*

- Production Management*, 21(8), 1096–1115.
<https://doi.org/10.1108/EUM00000000005587>
- Informa D&B. (2020). *Relatório de Contas da Orcopom SA, Sintimex, HR Proteção SA, Unifardas e MM Protek*. Retrieved from www.informadb.pt
- Jaganjac, J., & Obhodas, I. (2019). Impact of non-financial metrics on business performance: A case study of Travel agencies in Bosnia and Hercegovin. *International Journal of Management Cases*, 21(1), 51–66.
- Jarzabkowski, P., & Seidl, D. (2008). The role of meetings in the social practice of strategy. *Organization Studies*, 29(11), 1391–1426.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2011). *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. (9th ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Jorgensen, B., & Messner, M. (2009). Management control in new product development: the dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 99–124.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 71–79.
- Kaplan, Robert S. (2010). *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*. (Working paper No. 10-074. No. 10–074). [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03003-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03003-9)
- Kaplan, Robert S., & Norton, D. P. (2007). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 85(7), 1–14.
- Kaplan, Robert S., & Norton, D. P. (2008). *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. (Harvard Business Review Press, Ed.) (1st ed.).
- Laitinen, E. K. (2011). Effect of reorganization actions on the financial performance of small entrepreneurial distressed firms. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(1), 57–95.
<https://doi.org/10.1108/18325911111125540>

- Lema, D. G. P., & Duréndez, A. (2007). Managerial behaviour of small and medium-sized family businesses: An empirical study. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research*, 13(3), 151–172. <https://doi.org/10.1108/13552550710751030>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- López, O. L., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81–119. <https://doi.org/10.2308/jmar-50915>
- Macintosh, N., & Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach*. (2nd ed.). Wiley.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Mankins, M. C., & Steele, R. (2005). Turning Great Strategy into Great Performance. *Harvard Business Review*, 83, 64–72.
- Marques, A. P., & Couto, A. I. (2017). SMEs and Family Smes: Specificities from the Portuguese Socio-Business Context. *European Journal of Economics and Business Studies*, 8(2), 190–199. <https://doi.org/10.26417/ejes.v8i1.p190-199>
- Marriott, N., & Marriott, P. (2000). Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities. *Management Accounting Research*, 11(4), 475–492.
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. Van der. (2007). *Management Control Systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education Limited Edinburgh (2nd ed., Vol. 20). <https://doi.org/10.1111/j.1467->

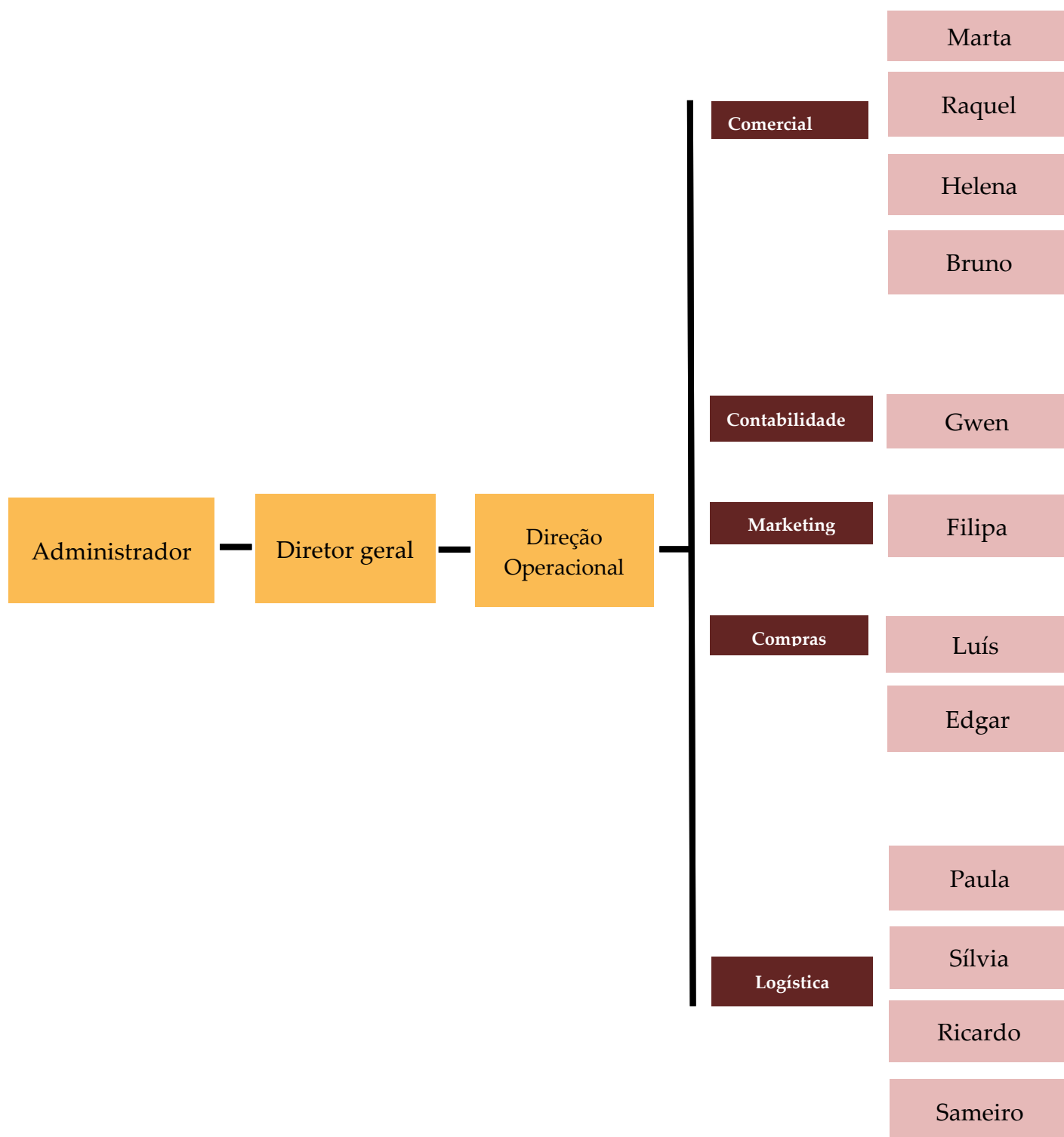
- Miller, H. (1996). The multiple dimensions of information quality. *Information Systems Management*, 13(2), 79–82. <https://doi.org/10.1080/10580539608906992>
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00040-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00040-4)
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo*. (4th ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Neubauer, H., Mayr, S., & Duller, C. (2012). Management Accounting Systems and Institutionalization in Medium-Sized and Large Family Businesses - Empirical Evidence from Germany and Austria. *European Journal of Management*, 2, 41–60.
- Odar, M., Kavcic, S., & Jerman, M. (2012). Performance measurement systems: Empirical evidence from Slovenia. *Economic Research - Ekonomska Istrazivanja*, 25(2), 445–464. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517517>
- Ojua, M. O. (2016). The Importance of Budget and Budgetary Process among Non-Publicly Accountable Entities (NPAEs): A Survey of Micro Sized Firms in Nigeria. *The International Journal of Business and Management*, 4(7), 305–312. Retrieved from www.theijbm.com
- Olivella, J., & Gregorio, R. (2015). A case study of an integrated manufacturing performance measurement and meeting system. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 26(4), 515–535. <https://doi.org/10.1108/JMTM-09-2012-0089>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)

- Parmenter, D. (2015). *Key Performance Indicators: Developing, Implementing and Using Winning KPIs*. (3rd ed.). John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Peralta, P. (2014). Nova framework COSO 2013 O que mudou e como aplicar nas organizações. In *XXI CONFERÊNCIA ANUAL Auditoria Interna: Controlo Interno e Governação* (pp. 1–62).
- Peterson, E. (2006). *The Big Book of Key Performance Indicators*. (1st ed.).
- Pietrzak, Z. (2013). Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies. *Social Sciences*, 82(4), 26–37. <https://doi.org/10.5755/j01.ss.82.4.6604>
- Pordata. (2019). Percentagem de PME em Portugal. Retrieved November 22, 2019, from <https://www.pordata.pt/Portugal/Pequenas+e+médias+empresas+total+e+por+dimensão-2927>
- Rezaee, Z. (2007). *Corporate governance post –Sarbanes-Oxley: regulations, requirements, and integrated processes*. New Jersey: Wiley & Sons Inc.
- Russo, J. (2009). *Balanced Scorecard para PME e pequenas e médias instituições*. (L. L. E. Técnicas., Ed.) (6th ed.).
- Sánchez-Rodríguez, C., & Spraakman, G. (2012). ERP systems and management accounting: A multiple case study. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 9(4), 398–414. <https://doi.org/10.1108/11766091211282689>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers use innovative Control Systems to drive strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Sousa, S. D., Aspinwall, E., Sampaio, P. A., & Rodrigues, A. G. G. (2005). Performance measures and quality tools in Portuguese small and medium-sized enterprises: Survey results. *Total Quality Management & Business Excellence*, 16(2), 277–307. <https://doi.org/10.1080/14783360500054434>
- Spathis, C., & Ananiadis, J. (2005). Assessing the benefits of using an enterprise

- system in accounting information and management. *Journal of Enterprise Information Management*, 18(1/2), 195–211.
- Teittinen, H., Pellinen, J., & Jarvenpaa, M. (2013). ERP in action - Challenges and benefits for management control in SME context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14, 278–296.
<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.03.004>
- Tracy, K., & Dimock, A. (2003). *Meetings: discursive sites for building and fragmenting community*. (Vol. 28). Communication Yearbook.
- Yin, R. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (4th ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zahra, S. A., Hayton, J. C., & Salvato, C. (2004). Entrepreneurship in Family vs. Non-Family Firms: A Resource- Based Analysis of the Effect of Organizational Culture. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28(4), 363–381.
<https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2012.00519.x>

Anexos

Anexo I – Organograma completo da Orcopom SA, em 28 de fevereiro de 2020



Anexo II – *Template* da ficha informativa

Nome: _____

Função: _____ Departamento: _____ Data de início: _/ _/ _

☐ Full-time ☐ Part-time ☐ Subcontratado ☐ Aprendiz ☐ Estagiário

Local: Orcopom, SA

Reporta a:

Questões Operacionais:

Questões Administrativas:

Comprometo-me a cumprir com profissionalismo as seguintes <u>tarefas</u> :	Comprometo-me a atingir as seguintes <u>metas</u> no desempenho das tarefas:	Em caso de questões ou sugestões, <u>reporto a</u> :
•	•	•
•	•	•
•	•	•
•	•	•

Data: _/ _/ _

Anexo III - Proposta de KPI

Área	KPI	Significado económico
Financeira	<ol style="list-style-type: none"> 1. Margem Bruta sobre as vendas; 2. Rendibilidade das vendas; 3. Rendibilidade operacional do ativo 4. Grau de autonomia financeira; 5. Prazo médio de recebimento; 6. Prazo médio de pagamento; 7. Rácio de rotação do ativo; 8. Indicador de liquidez geral; 9. Indicador de Liquidez Reduzida; 10. Indicador de Liquidez Imediata 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Percentagem de lucro bruto (depois de retirados os custos diretos) calculada sobre o preço de venda; 2. Percentagem de lucro líquido (depois de retirados todos os custos) calculada sobre o preço de venda; 3. Percentagem da capacidade dos ativos da empresa em gerar resultados 4. Percentagem dos ativos totais da empresa financiados pelos capitais próprios. 5. Estimativa do número médio de dias que os clientes demoram a pagar; 6. Estimativa do número médio de dias que se demora a pagar aos fornecedores; 7. Eficiência no uso dos ativos da empresa; 8. Parte do ativo circulante calculada sobre o passivo de curto prazo; 9. Parte do ativo circulante depois de retirados os stocks calculada sobre o passivo de curto prazo; 10. Parte do ativo disponível calculada sobre o passivo de curto prazo.

Área	KPI	Significado económico
Comercial	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tempo médio de resolução de incidências, por mês; 2. Rácio de incidências no total de encomendas, por mês; 3. Número total de reclamações mensal; 4. Valor total das devoluções a clientes; 5. Volume total anual de vendas por comercial; 6. Total de vendas por cliente, por ano. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tempo médio de resolução das incidências, por mês; 2. Percentagem de encomendas com incidência, por mês; 3. Total de reclamações de clientes, por mês; 4. Valor monetário devolvido ao cliente devido a reclamações ou devoluções, por mês; 5. Total de vendas anual por comercial; 6. Volume de vendas total anual por cliente, de forma a saber o seu peso na faturação.
Marketing	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Churn rate</i>; 2. Percentagem de vendas através do site; 3. Índice líquido de promotores; 4. Receita por fonte de tráfego. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Percentagem de clientes que cancelaram a compra, por mês; 2. Peso das vendas através do site no total das vendas, por mês; 3. Medição mensal da satisfação do cliente, numa escala de 1-10, do grau de recomendação da empresa ou marca pelos clientes. 4. Percentagem da receita total por canal (site oficial, Facebook, LinkedIn).

Área	KPI	Significado económico
Compras	<ol style="list-style-type: none"> 1. Total de custos por transportador; 2. Taxa de devolução, por fornecedor; 3. Custo por pedido; 4. Lead time. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Total de custos com transportes, por transportador; 2. Percentagem de artigos com defeito ou errados devolvidos ao fornecedor, por mês; 3. Custo unitário de cada produto comprado (rácio entre o valor pago pela quantidade encomendada). 4. Período de tempo entre a conclusão da encomenda ao fornecedor e a efetiva entrega das mercadorias.
Logística	<ol style="list-style-type: none"> 1. Número de amostras em circulação, por mês; 2. Percentagem de perdas de stock, por mês; 3. Tempo médio de preparação das encomendas 4. Atraso médio de entrega da encomenda ao cliente; 5. Percentagem de artigos com defeito, por fornecedor; 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Número de amostras fornecidas aos clientes que ainda não foram devolvidas ou faturadas, por mês; 2. Percentagem de artigos do stock que são considerados perdas, por mês; 3. Tempo médio de preparação das encomendas para o cliente, por mês; 4. Número médio de dias de atraso de entrega da encomenda ao cliente, por mês; 5. Percentagem de artigos com defeito ou errados, por fornecedor.

Apêndices

Apêndice I – Entrevista Inicial ao diretor geral da Orcopom SA, Dr. Pedro Araújo

Entrevistado: Pedro Araújo

Função do entrevistado: Diretor geral da Orcopom SA

Data: 20 de setembro de 2019

Hora: 18:00h às 18:45h

Realizada nas instalações da Orcopom SA

Objetivo: Perceber o que falha a nível de controlo de gestão e possíveis soluções a implementar na Orcopom SA.

Q1: Qual é a proposta de valor do negócio da Orcopom?

R: A proposta de valor da Orcopom SA é conseguir que, num único fornecedor, o cliente consiga equipar dos pés à cabeça todos os seus funcionários. Não somos especialistas só numa área de atividade porque há muitas empresas que têm várias necessidades diferentes, funcionam quase como subsectores dentro da mesma empresa. Por isso, a Orcopom quer ser um parceiro que oferece soluções integrais para equipar dos pés à cabeça todos os funcionários de uma empresa. Somos uma empresa puramente comercial.

Q2: Quais são os processos críticos que sustentam essa proposta de valor?

R: Os processos críticos... O processo de orçamentação ao cliente, se assim se pode chamar, na minha opinião é um processo crítico porque a nossa área é muito técnica e eu costumo dizer que na fase do diagnóstico é onde está o

grande valor acrescentado que a equipa comercial da Orcopom consegue obter. Um cliente chega à Orcopom e nunca sabe bem que tipo de artigo quer comprar. No fundo um cliente quer uma solução para um problema que tem. Está a chover, os funcionários dele molham-se e este cliente quer uma solução de uns fatos de chuva... Há dezenas, centenas de soluções no mercado e dezenas ou centenas de soluções que a Orcopom pode dar ao seu cliente e, no fundo, nós é que temos de ser muito conhecedores tecnicamente dos produtos para conseguirmos perceber qual é o produto que melhor se adequa ao problema do cliente. O valor acrescentado começa automaticamente no primeiro contacto com o cliente. Eu acho que é um dos pontos mais importantes. O cliente apresenta-nos um problema como este e nós damos várias soluções. Nós pretendemos ser como uns técnicos que explicam ao cliente qual é melhor solução, mediante o seu problema, tende em conta as condições de trabalho, o setor em que atua e outros fatores a ter em conta. Por isso, eu costumo dizer que o processo de orçamentação, na fase do diagnóstico, é o mais importante, é crítico para o sucesso da Orcopom SA.

Claro que depois se pode perder esse valor acrescentado, se a Orcopom fizer tudo muito bem no diagnóstico e na orçamentação na proposta de produtos, mas depois o serviço de fornecimento propriamente dito não acompanhar, claro que depois perdemos clientes, não os fidelizamos.

A adaptação às necessidades do cliente. Cada vez mais estamos a apostar em soluções logísticas (stocks dedicados, contratos de transporte urgente, fazer o *packaging* individual para cada trabalhador) que permitam ao cliente transferir dele para nós algum trabalho que tradicionalmente é do cliente.

A customização de todo o processo, de forma a nos moldarmos às necessidades dos clientes, faz com que o cliente nos prefira porque a maior parte das empresas concorrentes não fornecem este tipo de serviço.

Q3: Se é verdade que só se gere o que se mede, e olhando para os processos críticos, considera que cada um deles está a ser bem medido e bem gerido?

R: Eu concordo plenamente com essa afirmação. Eu sou muito de números e a nossa empresa, neste momento está a apostar na introdução do controlo de gestão por uma questão muito simples: já é humanamente impossível para os corpos gerentes desta empresa controlarem tudo através de uma análise direta e do dia a dia. Até agora, o CG era feito, não de uma maneira metódica, mas de uma maneira diária através de outras ferramentas. Nós temos uma ferramenta única que me deixa descansado. Nós recebemos com um *delay* (atraso) de dois meses um relatório de contas, onde já foram parametrizados muitos indicadores em que este analisa com que margens estamos a vender, quais são os nossos níveis de stock, a rentabilidade que a empresa está a ter, analisamos o que gastamos em FSE (fornecimentos e serviços externos), entre outros. Por isso, já temos ali alguma informação, essencialmente contabilística, mas que é o grande instrumento que eu uso em termos de gestão para não descontrolar. Mas no dia a dia, a dimensão da empresa, até algum tempo atrás, permitia que eu fizesse este controlo de gestão quase diariamente e supervisionando as tarefas. Neste momento, estou a perceber que isso é impossível, continuarmos a crescer e sendo esse controlo impossível, temos de criar ferramentas que nos ajudem. Nenhum dos pontos críticos está a ser gerido com KPI ou outras ferramentas, mas à base do conhecimento que temos do quotidiano da empresa e a nossa experiência no negócio.

Q3.1: A orçamentação ao cliente, sendo um ponto crítico, apesar de saber que está a correr bem pelo feedback dos clientes, tem alguma ferramenta que o permita medir e controlar?

R: Não, não tenho controlo. Falta ferramentas que me permitam saber se efetivamente se está tudo a correr como o esperado e se vai ao encontro do bom feedback que recebemos.

Nós também não estamos a medir, de uma forma metódica, o tempo de resposta e a rapidez da entrega, o tempo que gastamos em cada encomenda, quantas encomendas se atrasam ou qual o atraso médio. Eu tenho uma noção disso porque acompanho as encomendas no dia a dia, mas está a chegar a um ponto que já é muito difícil porque já estamos com uma média aproximada de 40 encomendas diárias e é impossível a gestão medir tudo isso sem ferramentas.

Q4: O que considera que deveria ter um maior controlo?

R: No armazém, considero que o controlo de qualidade das peças e, principalmente das personalizações, que não está a ser medido de maneira nenhuma, mas, para já, deixa-me um bocado tranquilo porque temos duas pessoas muito profissionais a fazer isso. Mas é certo que não temos um KPI que nos permita perceber.

Nas compras, por exemplo, a velocidade de execução das compras e a velocidade com que conseguimos ter as encomendas o armazém.

Há muitas áreas que eu vejo falta de controlo.

Os custos com transportes: no departamento das compras, está delegado ao assistente de compras e que pode tomar a decisão, no fundo, tem a obrigatoriedade de contactar 3 fornecedores e adjudicar ao mais baixo preço, desde que o serviço em termos de timing de entrega seja o mesmo, mas depois não há um controlo. Estamos a falar de cerca de 6 orçamentos por dia, eu depois não vou ver porque há uma relação de confiança. Eu confio na pessoa.

Cruzando isso com os tais indicadores contabilísticos que recebo da contabilidade, isto vai me mostrando se estamos a gastar dinheiro a mais ou não. Mesmo nos gastos da Orcopom, de todas as contas contabilísticas, eu criei 11 subgrupos de gastos que me permitem perceber desvios em termos de gastos em transportes, de água e luz, gastos com subcontratados das personalizações... eu tenho isso tudo descrito no relatório de contas ao fim do mês que me permite ir percebendo se estão a haver ver desvios ou não.

Q5: Quais os problemas mais recorrentes no dia a dia da Orcopom SA?

R: As incidências das encomendas que ficam bloqueadas pelos mais diversos motivos. Há um problema aqui e uma caracterização muito específica. Como temos uma panóplia de produtos muito grande, uma diversidade de clientes, uma diversidade de serviços e modos de prestação desses serviços que se altera consoante o cliente e, sendo a adaptação às necessidades um ponto crítico, é muito difícil conciliar um bom serviço à gestão de todos estes fatores.

É muito difícil criarmos uma tipologia de encomendas, temos tipologias muito díspares e quando não estão estabelecidas tipologias de encomendas também não é possível criar tipologias de processos. Não é possível fechar os processos, temos de os deixar um pouco abertos e isso a mim cria-me dificuldades e perco o controlo. O grande problema é quando uma encomenda bloqueia por algum motivo, nós não conseguimos ser céleres a resolver, mas também porque não há um descontrolo a nível financeiro. Não é dada uma autonomia aos intervenientes do processo que decidam por eles próprios. E muitas vezes isso cria bloqueios.

Outro exemplo: notas de encomenda a fornecedores. São todas assinadas digitalmente por mim e o processo está mal desenhado, por assim dizer, porque como ainda não tenho outra forma de controlar o que estou a gastar nas compras e as notas de encomenda emitem-se mas é muito recorrente que haja

alterações no conteúdo dessa nota de encomenda (a nota de encomenda é lançada com T-shirts S, M e L e é muito comum o fornecedor transmitir-nos uma rutura num dos tamanhos e termos que trocar os tamanhos ou algo do género) e assim dou autonomia ao assistente de compras para mexer nessa nota de encomenda, por isso eu não a posso trancar nem bloquear. Assim, o processo quando está numa fase de dar entrada de mercadoria, bloqueie até eu assinar digitalmente. Muitas das vezes eu não estou disponível e isso bloqueia processos.

Tudo isto é muito culpa de ser uma hierarquia centralizada. O meu estilo de gestão exige que eu tenha controlo sobre tudo e reconheço que centralizo muito em mim a tomada de decisão. Mas eu só me sinto bem em delegar quando tenho ferramentas que me permitem medir se as pessoas estão a fazer um bom trabalho ou não ou pessoas de total confiança. O organigrama não está tão hierarquizado, mas os processos e os procedimentos exigem aprovação minha que bloqueia muitos estes processos.

A elevada rotatividade de pessoal é um outro problema que temos vindo a sofrer.

Q6: Perante esses problemas, como estão a ser colmatados?

R: Trabalhar 15 horas por dia e controlar tudo humanamente. Estamos a trabalhar no desenvolvimento de um *software* de gestão de tickets, um *helpdesk*, que nos permite ter um maior controlo das tarefas que são delegadas, no cumprimento das mesmas, em que tudo estará relatado no mesmo para que não haja esquecimentos ou falhas.

Nós não vamos implementar somente o CG sem antes construirmos e implementarmos toda a base necessária, de reengenharia de todos os processos internos e operacionais, não estamos a falar dos processos de gestão, introdução

de ferramentas de medição de KPI para conseguirmos medir produtividades e assertividades dos intervenientes.

Q7: Como descreve o nível da comunicação entre departamentos?

R: Quando há ligações entre departamentos, é aí que estão sempre as falhas de comunicação e é aí que estão sempre os bloqueios dos processos, quando há passagem de informação interdepartamental. Não consigo comparar se o nível de comunicação da Orcopom é melhor ou pior do que outras empresas porque não tenho acesso a essa realidade, mas o que é certo é que para mim este nível não é suficiente e ainda há muito a melhorar nesta comunicação entre departamentos.

Q8: Como descreve o nível da comunicação dentro de um departamento?

R: Também falha a comunicação. Vê-se, por exemplo no armazém. Estamos a falar de uma equipa de seis pessoas e o responsável pelo armazém anda todos os dias a pedir para concluírem determinada tarefa, mas não fizeram, a dar instruções de trabalho e não cumpriram e anda-se sempre, no fundo, a fazer ações corretivas.

Q9: Qual é a estratégia da empresa? Quando pretende executar?

R: A visão estratégica desta empresa é, dentro de quatro ou cinco anos, sermos o líder nacional dentro da génese da Orcopom que é equipar dos pés à cabeça. Nós estamos, neste momento, no segundo pelotão, faturamos cerca de metade do que o líder de mercado fatura e, dentro desse prazo, temos todas as condições para estar a faturar tanto como ele.

A estratégia de marketing passa por nos especializarmos, cada vez mais, na indústria técnica como são os setores da Energia e da Petroquímica. Para além disso, apostarmos cada vez mais, em serviços, em adicionar serviço à nossa

oferta, para não vendermos somente o artigo. Tudo isto passa muito pelos serviços logísticos, como referi na pergunta dos pontos críticos, em que aligeiramos todo o processo de compra ao cliente.

Queremos customizar totalmente o serviço para este se moldar às suas necessidades.

Q10: A empresa define um orçamento? Se sim, a quanto tempo?

R: Sim, define vários orçamentos. Mas estou a contar que, em setembro de 2020, tenhamos esta ferramenta de controlo e muitas outras implementadas e que permitam, desde já, começar a definir orçamentos para as várias áreas como estratégia e âmbitos de atuação. Fazemos um orçamento previsional anual, entre novembro e janeiro, com os objetivos de venda anuais para o próximo ano, o que vamos obter com esses objetivos em termos de margens, quais serão as nossas necessidades de tesouraria e de compras. Acaba por ser um orçamento comercial que tem alguns parâmetros financeiros. Não seguimos nenhum modelo específico. Mas fazemos sempre projeções e planeamento a dois anos dos nossos níveis de faturação e de gastos e, mensalmente, analisamos os desvios através do relatório mensal.

Q11: Considera essencial existir um orçamento só para a estratégia?

Sim, um orçamento para qualquer área é importante. Mas tendo em conta a nossa dimensão, não vejo que seja necessário ou uma prioridade porque a estratégia é definida pelos donos, pelos detentores do capital social e pelos gestores da empresa. No fundo, todos estes membros são muito racionais nos gastos, mas claro que sim, deveria haver um orçamento para qualquer área da empresa, principalmente um exclusivo só para a estratégia. A partir do momento que se delega, tem de haver um orçamento.

A curto-prazo, não será uma prioridade definir esse orçamento para a estratégia.

Q12: Existe algum ritual de gestão, por exemplo, reuniões mensais?

R: Sim. A realização destas reuniões mensais não é muito metódica, mas existe, pelo menos, uma reunião mensal na primeira segunda feira do mês para análise do relatório de contas (de gestão/ contabilístico). Nesta reunião, está presente toda a equipa Orcopom. Na minha opinião, deveria ser mais extensa. Por exemplo, as reuniões dos comerciais são feitas quase por conversa. No dia a dia há muita comunicação entre eu, como gestor e diretor comercial, e os comerciais, mas não há uma reunião mensal para fazer um balanço do que foi feito, comparar o que foi previsto como o que efetivamente foi realizado, não há. É tudo feito por intuição.

Q13: Considera suficiente ser concretizada apenas uma reunião mensal? Há uma reunião semanal por departamento, de forma a tratar de problemas a resolver?

R: Em termos de gestão, uma reunião mensal é o suficiente, desde que estejam introduzidos mecanismos de controlo de gestão e que estejam bem definidos quais os parâmetros a analisar nessa reunião. Uma reunião semanal não é o ideal. Há certas reuniões que deviam ser com outra periodicidade, mas não estas reuniões de gestão que toda a gente participa. Por exemplo, uma reunião semanal entre os vários intervenientes dos processos de gestão de encomendas, que neste momento seria o BackOffice, o Armazém e as compras, para analisarem todas as incidências sobre encomendas e processos ainda bloqueados, acho que faz todo o sentido ser semanal ou até duas vezes por semana. E isso não é feito.

Q14: O que acha essencial ser falado nessas reuniões?

R: Se estivermos a falar da reunião sobre a gestão de encomendas, seria essencial analisar um mapa de planeamento de encomendas, analisar se vão haver desvios ou não, se está tudo bem planeado e a seguir o rumo desejado e analisar as incidências e os bloqueios que estão pendentes, em que estas três partes irão discutir entre si para perceberem se as questões estão a ser tratadas ou não, quem é o responsável, em que mãos está neste momento, definirem deadlines de tratamento.

A estratégia de marketing é muito importante, uma vez que somos uma empresa puramente comercial, e essa estratégia é pensada por uma pessoa e a sua execução é feita por outras duas. Seria importante haver um acompanhamento quinzenal.

O que está a faltar é a existência de um mapa de objetivos para depois conseguirmos fazer uma reunião de controlo. É tudo importante, mas ainda não tenho como medir para poder discutir.

Q15: Os colaboradores têm um papel ativo na reunião?

R: Sim, os responsáveis por cada departamento participam ativamente. Porém, os restantes trabalhadores não tanto quanto deveriam. Há um sentimento de medo de falar. Nas reuniões mensais, estando toda a equipa presente, o que se fala é mais um balanço do mês, o que correu bem e mal no que concerne aos resultados da empresa, é promovida a intervenção individual de cada um para dizerem, na sua opinião e no âmbito do seu trabalho, o que correu bem e mal. Inclusive, é pedida uma sugestão de melhoria. No entanto, a grande maioria dos trabalhadores nunca têm nada a dizer.

Q16: Quais são os principais concorrentes?

R: A Orcopom SA tem como exemplo as empresas concorrentes HR e Sintimex, sendo elas líderes de mercado.

Q17: O que considera ser o aspeto diferenciador da Orcopom em relação aos seus concorrentes?

R: Temos um maior conhecimento técnico e isso permite-nos dar soluções mais assertivas relativamente ao problema do cliente, temos a capacidade de explicar muito bem as vantagens e desvantagens das diferentes soluções. Este é o que considero ser um dos principais fatores diferenciadores. Até que o nosso processo comercial está desenhado nesse sentido. Nós não temos meia dúzia de comerciais como as duas empresas que referi, em que têm seis ou até dez comerciais na rua e faturam o dobro de nós. E a Orcopom sem nenhum comercial na rua, fatura metade só deles. Porque será? Porque a nossa estratégia está assente num bom diagnóstico, nesta apresentação de boas soluções técnicas e isso leva a uma maior fidelização do cliente e não precisamos de ter essa ação porta a porta por parte da equipa comercial.

Q18: O que considera ser o ponto desfavorável da Orcopom em relação aos concorrentes?

R: Esta questão de não termos um comercial a passar continuamente nas empresas, o que não nos permite sermos muito proativos e acontece que perdemos algumas oportunidades de negócio por causa disso. Mas a mim, como gestor, interessa-me medir depois o balanço anual. Eu ainda não consigo medir se ter comerciais na rua será uma ação compensatória, em termos de volumes de negócio.

Outro fator é não termos confeção própria, mas é colmatado com o facto de o grupo Orcopom ter uma outra empresa de confeção. Assim, conseguimos

comprar a condições especiais. É uma subcontratação que acaba por ser interna e nos permite ter determinadas regalias que se fosse uma subcontratação fora do grupo não teríamos.

Q19: Porque não tem departamento de CG?

R: Porque achei que eramos pequenos até este ano. E que, neste momento, é o momento de investir num departamento de gestão operacional e CG.

Q20: Que ferramentas/práticas de CG foram implementadas anteriormente e ainda estão a ser utilizadas?

R: O relatório mensal está a ser utilizado. Fazemos o orçamento comercial previsional anual, mas não seguimos nenhum modelo específico. E fazemos as projeções e planeamento a dois anos dos nossos níveis de faturação e de gastos.

Apêndice II – Entrevista à Diretora Operacional da Orcopom SA, Dr.^a Dora Santos

Entrevistado: Dora Santos

Função do entrevistado: Diretor Operacional da Orcopom SA

Data: 28 de janeiro de 2019

Hora: 18:00h às 18:30h

Realizada nas instalações da Orcopom SA.

Objetivo: Aprofundar as ações de controle praticadas na empresa.

Q1: Quais as rotinas de controle atuais?

R: A gestão da Orcopom recorre ao orçamento previsional de vendas para um controle previsional, das despesas esperadas e o volume de vendas expectável para a estrutura de custos definida para esse ano. O Dr. Pedro Araújo acompanha as vendas mensais. O *software* PHC permite um controle nas vendas, em que surge um alerta quando a venda está com margem abaixo dos 35%. Esse alerta foi criado especificamente para controlar as margens praticadas. Em relação às compras, nenhum pagamento ou ordem de compra é realizado sem ter a assinatura digital do Dr. Pedro Araújo. Essas questões têm sempre de passar pelas mãos dele, para que não se compre mercadoria desnecessária ou para conseguirmos usufruir dos descontos de quantidade pelos fornecedores. A nível de contas, recebemos um relatório periódico, fornecido pela empresa de contabilidade externa. Esse relatório que é enviado pelo contabilista todos os meses com dois meses de atraso, é previsional com uma margem de erro aproximada de 10%. O contabilista, com base nas faturas, recibos de pagamento, extratos bancários, documentos que todos os meses lhe enviamos, analisa a nossa situação no presente mês e a evolução até esse

mesmo mês, em relação a contingências fiscais, à evolução de rubricas de gastos e receitas, a análise patrimonial com a nossa estrutura de passivo e ativo, a análise dos principais indicadores. Tudo aquilo que é importante para sabermos se a empresa se está a desviar do objetivo ou se estamos no bom caminho. Se algum rácio se revelar anormal, realizamos uma análise conjunta com o contabilista para clarificar a situação. Depois disponibilizo um relatório para analisares melhor.

Q2: Como e quando é definido o orçamento previsional anual?

O orçamento é elaborado apenas pelo Dr. Pedro Araújo, entre novembro e dezembro do ano anterior ao ano previsto. Para tal, apura-se o *breakeven*, isto é, o ponto de equilíbrio em que não há nem lucro nem prejuízo, perspetiva-se o plano de vendas mensal, com base no histórico, e sabe-se de forma aproximada a receita anual. O controlo do orçamento vai sendo feito com recurso ao PHC, o nosso ERP, onde tem uma seção de análise das vendas. O controlo também é feito com recurso aos tais relatórios mensais. Este é o controlo que é feito.

Q3: Quais foram as tentativas de implementação do controlo de gestão e as dificuldades sentidas?

Após a gestão sentir que é humanamente impossível controlar tudo, começamos a sentir a necessidade de implementar as ferramentas necessárias. O tempo para operacionalizar é escasso, por isso ainda não foi possível incluir as ferramentas corretas. As dificuldades sentidas são, maioritariamente, na medição de KPI por posto de trabalho e na premiação por atingir objetivos. Como não tem sido fácil de medir os KPI, a premiação de funcionários por essa perspetiva torna-se complicada. O facto de não conseguirmos definir os KPI corretos, tem dificultado a delegação de tarefas e a sua automatização.

A tipologia de encomendas é muito díspar, o próprio negócio é díspar também. Isso dificulta a automatização das regras. Quando se define um KPI para determinada tarefa e o processo de a executar muda, a adaptação do KPI não tem sido feita e essa medição perde o seu efeito.

Apêndice III – Entrevista ao técnico oficial de contas da Orcopom SA, Dr. José Luís

Entrevistado: José Luís

Função do entrevistado: Técnico oficial de contas (TOC) da empresa Orcopom SA

Data: 21 de fevereiro de 2019

Hora: 14:30h às 15:00h

Realizada nas instalações da empresa de contabilidade, na Póvoa de Vrazim

Objetivo: Apurar a perceção que o contabilista externo tem da empresa Orcopom SA.

Q1: Há quanto tempo é o contabilista da empresa?

Desde maio de 2013.

Q2: Quais as imperfeições que perceciona na empresa Orcopom SA, a nível global, e sugestões de melhoria?

A nível global não consigo avaliar. Nós temos acesso a uma parte da informação. Ao nível das PME, existem algumas lacunas que são mais ou menos transversais à maior parte destas empresas e onde eu poderia destacar, talvez, uma necessidade de tentar reorganizar algumas tarefas que possam estar alocadas a uma ou a poucas pessoas. Eventualmente, eu não chamaria isso como uma imperfeição, seria mais uma necessidade de se poder ou de se tentar, a médio longo prazo, acabar por eliminar, no sentido de poder diminuir o risco de negócio. Quando temos funções importantes alocadas a uma pessoa ou a

poucas pessoas, nós temos uma dependência dessa pessoa para que as funções sejam executadas. Assim, caso essa pessoa falte, coloca-se em risco a atividade da própria empresa. A falta de recursos humanos é uma lacuna habitual nas PME.

Q3: A nível de dados financeiros (contas)?

A nível de contas, eu considero que a Orcopom está bem. Tendo em conta que é uma PME, tendo em conta como estava há uns anos atrás e sendo agora uma empresa madura, é uma empresa que está bem e recomenda-se. Os rácios e os indicadores têm evoluído muito favoravelmente, sobretudo nos últimos dois anos, tivemos uma evolução muito positiva. Se formos avaliar os indicadores de liquidez uma empresa, ou seja, a capacidade de a empresa honrar os seus compromissos, verifica-se uma melhoria muito significativa nos últimos dois anos, o que diminui o seu risco de negócio

Q4: Considera que o controlo interno da empresa está bem definido?

O controlo interno é um caminho que se faz de baixo para cima, acho que é importante nas empresas definir uma estratégia. Nós temos a questão da missão, da visão mas, acima de tudo, eu acho que é importante nós definirmos uma estratégia de longo-prazo e, para atingirmos as metas de longo-prazo, é preciso definir metas de curto e médio prazos. Quando tenho noção que a meta que quero chegar não é possível no agora, eu vou definir pequenas metas intermédias e, quando atinjo a primeira meta, vou avaliar os indicadores A e B. Quando chego à segunda meta, vou verificar se os indicadores A e B continuam em conformidade. Isto sequencialmente até chegar a uma espécie de clímax económico-financeiro. Uma empresa é tanto ou mais valiosa quanto mais autónoma ela é, em todos os seus procedimentos.

Q5: A Orcopom, a nível da utilização do orçamento, apenas define o orçamento previsional anual. Considera que definir um orçamento a cinco anos seria uma mais valia?

Eu acho que sim. A Orcopom, embora sendo uma PME e tendo uma estrutura reduzida, esta empresa tem muitos clientes. Quando temos muitos clientes, temos uma vantagem que é não depender de nenhum deles de forma individual. Claro que se formos avaliar com detalhe as contas, vamos encontrar um cliente ou um grupo de empresas que possa estar ligado a uma estrutura que se sobressaia em relação aos restantes. Por outro lado, por cada ano que passa há mais histórico. Com esse histórico podemos, realmente, estabelecer a tal estratégia de médio-longo prazo, onde nessa estratégia podemos enquadrar uma parte relacionada com a parte financeira, nomeadamente a questão orçamental.

Q6: Tem conhecimento da situação das empresas concorrentes à Orcopom?

Nós temos acesso a uma reduzida amostragem, não de concorrentes da Orcopom mas do setor têxtil, onde a Orcopom pode estar inserida de forma enviesada. O problema deste setor, na minha opinião, é a margem praticada ser pequena. Uma vez que a Orcopom distribui artigos têxteis também, está dependente deste problema também. Este setor não pode deixar de ser competitivo e se deixar, pode ser facilmente substituído. Procura-se sempre opções de produção mais vantajosas, muitas vezes, fora do território nacional. No entanto, no contexto dos concorrentes da Orcopom não temos conhecimento.

